

GUSTAVO BRITTA SCANDELARI

**O CRIME TRIBUTÁRIO DE DESCAMINHO: FUNDAMENTOS E
EFEITOS JURÍDICOS**

CURITIBA

2011

GUSTAVO BRITTA SCANDELARI

**O CRIME TRIBUTÁRIO DE DESCAMINHO: FUNDAMENTOS E
EFEITOS JURÍDICOS**

Dissertação apresentada no Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado, do Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito do Estado.

Orientador: Prof. Dr. René Ariel Dotti.

CURITIBA

2011

TERMO DE APROVAÇÃO

O crime tributário de descaminho: fundamentos e efeitos jurídicos

Gustavo Britta Scandelari

Dissertação aprovada como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito do Estado, no Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná, pela Comissão formada pelos seguintes professores:

Orientador: Prof. Dr. **René Ariel Dotti** (UFPR)

Membro: Prof. Dr. **Jacinto Nelson de Miranda Coutinho** (UFPR)

Membro: Prof. Dr. **Rodrigo Sánchez Ríos** (PUC/PR)

Curitiba, ____ de _____ de 2011.

Agradecimentos

Agradeço à minha família e aos meus amigos o apoio e a compreensão.

Agradeço ao Prof. René Dotti, cujos ensinamentos transcendem os dos textos.

Agradeço ao Prof. Rodrigo Ríos a indicação de bibliografia atual e pertinente ao tema deste trabalho, o que muito auxiliou a pesquisa.

Agradeço ao Prof. Jacinto Coutinho o estímulo inicial que me transmitiu ao se dispor a realizar importantes correções no projeto de dissertação antes mesmo de ser apresentado ao programa.

*“As legislações são improvisadas, não pelos parlamentos estereis e tumultuarios, mas pelos governos. Procura-se o resultado e não o fim, tornado insuficiente às necessidades complexas e imprevistas. O criterio forçoso é o da efficacia juridica. Trata-se, contemporaneamente, do Direito eficaz e não do Direito justo. Controla-se o valor das instituições juridicas pelos resultados apurados experimentalmente. Dahi a pena de resultado, sem qualquer obediência aos preceitos theoricos, que sossobram como ideias ingenuas, como sonhos de gabinete, na voragem em que nos debatemos.”*¹

¹ LYRA, Roberto. **Direito Penal, Parte Geral**. Rio de Janeiro: Livraria Jacintho, 1936, p. 130. Itálicos não originais.

RESUMO

Procura-se, principalmente, demonstrar a viabilidade jurídica de assegurar aos acusados da prática de *descaminho* os mesmos direitos de que dispõem os acusados de sonegar quaisquer outros tributos. Esse esforço toma em consideração especial, aqui, a exigência de *prévio exaurimento da via administrativa* e a possibilidade de *extinção da punibilidade pela reparação do dano*. A literatura contrária geralmente indica que o principal obstáculo é a ausência de previsão legal desses direitos – o que permite afirmá-la *positivista*. A realidade globalizada de hoje recomenda o estudo da problemática por um método interdisciplinar, atento a detalhes normativos tributários e aduaneiros, o que implica a compreensão do sistema como programa coerente, o respeito à possibilidade de interpretação criativa dos tribunais e, conseqüentemente, a superação desse entrave formalista. Nesse contexto, cabe rever *princípios penais* específicos e tê-los por critérios seguros para conter e reduzir a *administrativização* do Direito Penal em sede tributária, fenômeno que, em verdade, é a própria razão de ser da criminalização da sonegação fiscal. Ainda, convém entender o prévio fim do processo fiscal não como condição de punibilidade, mas como *condição ao exercício de ação*, nas modalidades *tipicidade aparente* e *justa causa*, por traduzir maior garantia ao réu; pela mesma razão, expõe-se que é não somente o pagamento do tributo, mas a *reparação do dano* – hipótese mais ampla, que contempla, além do pagamento, a aplicação das penas de *perdimento* e de *multa* – que, no *descaminho*, motiva a *extinção da punibilidade*. Esse acerto dogmático é justificado, também, em face da insegurança jurídica que rodeia toda a produção acadêmica referente às condições objetivas de punibilidade. A pesquisa das características gerais dos crimes tributários, aliada ao estudo dos antecedentes históricos do *descaminho* e da repressão à sonegação fiscal no Brasil, indica que não há impedimentos teóricos ou práticos à equiparação ora proposta, apresentando-se insustentáveis as posições contrárias. Como se trata de *crime tributário aduaneiro*, é indispensável a breve incursão no regramento dos processos administrativos fiscais correspondentes às hipóteses de *dano ao Erário* e de *subfaturamento*, ambos substratos fáticos que eventual acusação por *descaminho* deverá, obrigatoriamente, descrever com base em indícios minimamente aceitáveis – os quais somente estarão presentes (ou não) com a decisão administrativa final. Caso a sanção aplicada administrativamente em resposta a um ilícito aduaneiro seja adimplida – independentemente de ser a constituição de um crédito, a pena de perdimento, ou a pena de multa –, estará *reparado* o prejuízo fiscal e, automaticamente, *extinta* a punibilidade do crime de *descaminho*.

Palavras-chave: Princípios penais – administrativização – descaminho – natureza tributária – condição objetiva de punibilidade – condição de ação – extinção da punibilidade – reparação do dano – perdimento – multa.

ABSTRACT

The main objective is to demonstrate the legal viability of assuring, to the defendant charged with *smuggling*, the same rights that are already available to the defendant charged with tax evasion in general. This effort takes in special account, here, the requirement of *previous judgement of the administrative matters* and the possibility of *extinction of the punishability by repairing the damage*. Contrary literature generally indicates as the main obstacle the absence of legal basis – what allows its classification as *positivist*. The globalized reality of today recommends the study of the problem by an interdisciplinary approach, attentive to tributary and customs legal details, which implies the coherent understanding of the system, the respect to the possibility of judicial review and the overcome of this formalistic impediment. In this context, it is convenient to review specific *criminal principles* and to adopt them as safe criteria to contain and to reduce the *administrativization* of the criminal law based on tax, phenomenon that, in fact, is the very reason for the criminalization of tax evasion. Still, because it translates greater guarantee to the defendant, it is recommended the understanding of the previous end of the fiscal proceedings not as a punishability condition, but as a *condition of action*, in the modalities of *apparent criminality* and *fair cause*; for the same reason, not only the tax payment, but also the *compensation for damage* – ampler hypothesis, that contemplates the tax payment and the application of the *forfeiture* and the *fine* penalties – should be seen as motives for the *extinction of the punishability* for smuggling. This theoretic adjustment is also justified because of the legal uncertainty that surrounds the entire academic production referring to the objective conditions of punishability. The research of the general characteristics of all *tributary crimes*, allied to the study of the historical background of *smuggling* and tax evasion prosecution in Brazil, indicates that there are no theoretical or practical impediments to the equation proposed here, while the contrary positions present themselves as untenable. As this is a *customs tax crime*, it is indispensable a brief incursion into the rules of the administrative proceedings that corresponds to *Treasury loss* and *underpricing* hypothesis, both factual aspects that any smuggling charge must, necessarily, describe with minimally acceptable evidence, which may only be represented (or not) by the final administrative decision. If the sanction imposed administratively for the customs crime is satisfied – regardless of whether it is the constitution of a credit, the penalty of forfeiture, or the fine – the tax loss will be *repaired* and, automatically, the punishability of the smuggling crime will be *extinct*.

Key words: Principles of criminal liability – administrativization – smuggling – tax crime nature – objective condition of punishability – condition of action – punishability extinction – damage repair – forfeiture – fine.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	1
PARTE I – CONTEXTUALIZAÇÃO E HERMENÊUTICA.....	9
<i>Capítulo 1 – Direito Penal e Política Criminal.....</i>	<i>9</i>
1. O movimento de lei e ordem e a mídia globalizada.....	9
2. Política Criminal.....	20
<i>Capítulo 2 – O positivismo jurídico-penal e o controle judicial.....</i>	<i>27</i>
1. Introdução.....	27
2. Notas sobre a doutrina juspositivista moderna.....	29
3. O pós-positivismo.....	33
4. O positivismo jurídico-penal.....	35
<i>Capítulo 3 – O poder criador da jurisprudência.....</i>	<i>41</i>
1. A <i>judicial review</i>	41
2. Um Judiciário guardião das garantias.....	44
PARTE II – QUESTÕES PENAIS E TRIBUTÁRIAS REFERENTES AO DESCAMINHO.....	52
<i>Capítulo 1 – Os objetivos do Direito Penal e os respectivos princípios...52</i>	<i>52</i>
1. A validade do objetivo de proteção de bens jurídico-penais.....	52
1.1 A sanção penal como <i>ultima ratio</i>	60
1.2 Criminalização como “técnica auxiliar de arrecadação”: a <i>administrativização</i> do Direito Penal.....	68
2. O princípio da insignificância.....	77
3. O princípio da inocência.....	83

<i>Capítulo 2 – Bem jurídico e crime tributário.....</i>	<i>90</i>
1. Crítica.....	90
2. Noção de bem jurídico-penal.....	92
3. Bem jurídico simples e complexo.....	97
4. Os bens jurídicos dos crimes tributários.....	98
4.1 Crimes tributários (descaminho incluído) como crimes econômicos.....	98
4.2 Objetividade jurídica.....	104
 <i>Capítulo 3 – O prévio exaurimento da via administrativa como condição de ação dos crimes tributários.....</i>	 <i>107</i>
1. Introdução.....	107
2. Diferenças gerais entre os institutos jurídicos da <i>condição objetiva de punibilidade</i> e da <i>condição de ação</i>	108
3. Condições específicas da ação penal: <i>tipicidade aparente</i> e <i>justa causa</i>	128
3.1 O termo inicial da prescrição em crimes tributários....	149
4. O debate sobre a independência das esferas administrativa e penal.....	155
5. O questionamento da existência do fato na esfera administrativa.....	160
 <i>Capítulo 4 – A extinção da punibilidade pela reparação do dano.....</i>	 <i>163</i>
1. A extinção da punibilidade: generalidades.....	163
2. Algumas referências legais e literárias no Direito Penal brasileiro.....	168
3. Extinção da punibilidade nos crimes tributários: críticas e administrativização.....	180

PARTE III – A NATUREZA TRIBUTÁRIA DO CRIME DE DESCAMINHO.....194

<i>Capítulo 1 – O descaminho e os crimes contra a ordem tributária.....</i>	<i>194</i>
1. Histórico legal do crime de descaminho no Brasil.....	194
2. Breve análise das figuras legais do art. 334, CP.....	209
3. Histórico legal da criminalização da sonegação fiscal e comparação do descaminho com os outros crimes tributários.....	220
4. O princípio da equidade e a analogia <i>in bonam partem</i>	234
 <i>Capítulo 2 – A natureza aduaneira do crime de descaminho.....</i>	 <i>241</i>
1. O descaminho como <i>crime tributário aduaneiro</i>	241
1.1 Bens jurídicos tutelados.....	248
1.2 Crime material de dano.....	250
2. Os procedimentos administrativos aduaneiros: generalidades..	254
2.1 Os ilícitos aduaneiros.....	256
2.1.1 Ilícitos aduaneiros administrativos e tributários.....	257
2.1.2 As sanções aplicáveis.....	260
2.2 Os ilícitos criminais e as sanções que lhes são aplicáveis.....	261
2.3 Os processos administrativos aduaneiros.....	262
2.3.1 O lançamento do crédito tributário.....	263
2.3.2 A aplicação da pena de perdimento.....	264
2.3.3 A aplicação da pena de multa.....	265
3. Exaurimento da questão administrativa no descaminho: a prova da <i>ilusão</i> e do <i>tributo devido</i>	266
4. A extinção da pena pela <i>reparação</i> do dano.....	274
4.1 Extinção da pena pelo pagamento do tributo.....	281
4.2 Extinção da pena pela aplicação da pena de perdimento.....	283

4.3 Extinção da pena pela aplicação da pena de multa (<i>crédito tributário</i>).....	286
--	-----

5. O efeito organizador da obrigatoriedade do prévio exaurimento da via administrativa.....	287
--	-----

<i>Capítulo 3 – Análise dos pontos controvertidos mais comuns</i>	291
---	-----

1. A tutela de mais de um bem jurídico: <i>crimes complexos</i>	291
2. A <i>extrafiscalidade</i> dos tributos aduaneiros.....	294
3. As penas administrativas de <i>perdimento</i> e de <i>multa</i> como fundamentos de uma suposta desnecessidade do prévio exaurimento do âmbito administrativo.....	296
4. A suposta inviabilização da <i>apreensão</i> de mercadorias.....	297
5. O descaminho como suposto crime antecedente à <i>lavagem de dinheiro</i>	298
6. A independência entre as esferas administrativa e criminal.....	301
7. A ausência de previsão legal.....	302

CONCLUSÕES.....	305
-----------------	-----

BIBLIOGRAFIA.....	313
-------------------	-----

DOCUMENTOS CONSULTADOS.....	345
-----------------------------	-----

INTRODUÇÃO

O estudo do crime de *descaminho* será, constantemente, uma empreitada a se retomar. É claro que convém limitar o escopo do trabalho, de modo a não torná-lo errático, e que, a depender da criatividade do crítico, sempre haverá mais (ou menos) lacunas a ser completadas, qualquer que seja o tema pesquisado. Ocorre que, além de abranger o Direito Penal e o Direito Administrativo, o delito em questão constitui um ponto de encontro tradicional de algumas das áreas jurídicas que mais alterações legislativas sofrem, como o Direito Tributário e o Direito Aduaneiro. Afinal, o *descaminho*, antes de ser um crime, é um *ilícito tributário aduaneiro* – constatação para a qual concorre a apreciação da história desse ilícito na legislação brasileira.

Essa inelutável convergência de disciplinas legais promove a alta complexidade da matéria, que se procurou averiguar, aqui, com uma linguagem simples e objetiva, evitando-se, sempre que possível, o aprofundamento em matérias que, a despeito de serem interessantes (e, por vezes, úteis ao tema), conduzem a um desvio do objeto aqui focado. Para isso, não se pôde deixar de definir alguns contornos da realidade hodierna, na medida em que o cenário no qual se desenrolam os ilícitos aduaneiros é o da *criminalidade econômica em comércio exterior*, naturalmente permeado de modernidade em grau globalizado. Nesse âmbito, a comunicação via *Internet* e a utilização de *softwares* específicos e dinâmicos são indispensáveis.

A prática forense indica que o número de ações penais que têm por objeto a sonegação fiscal em operações de comércio exterior aumentou nos últimos anos. A Receita Federal e o Ministério Público têm identificado indícios de que os principais meios para a prática do *descaminho* deixaram de ser a inserção de mercadorias às ocultas no país, por compartimentos falsos ou outros truques da clandestinidade rústica. Atualmente, as importações ou exportações de grandes volumes de mercadorias tornam inviáveis essas condutas, que cedem vez à prática do *subfaturamento*, associada, via de regra, ao emprego de *laranjas* nos documentos que indicam o exportador, o importador e o adquirente final do

produto. O fato de o negócio jurídico ser, por assim dizer, “oficial”, é entendido pelas partes envolvidas como vantagem, haja vista que a operação pode ser registrada contabilmente e que os produtos terão nota fiscal legítima (em que pese o valor nela constante ser fraudado).

Com isso, os bens são apresentados à Aduana e os tributos são recolhidos; porém, seja por eventual acordo espúrio com os fiscais, seja por sofisticação dos ardis, ou, ainda, por carência de recursos humanos ou materiais dos órgãos de fiscalização, as cargas acabam sendo *liberadas* – consumando-se, nesse momento, eventual *sonegação de tributos aduaneiros*. Isso torna, muitas vezes, impossível que, antes de concluída a operação, sejam as mercadorias apreendidas e inicie-se o *processo administrativo-fiscal* visando à apuração da fraude aduaneira. Contudo, esse defeito da vigilância não tem impedido que, enviada ao Ministério Público a representação fiscal para fins penais relativa à operação já concluída e com a carga liberada (às vezes anos antes), sejam os comerciantes processados criminalmente – isto é, *independentemente* de existir ou de estar concluído o processo administrativo respectivo.

Então, a cada dia cresce o número de pessoas criminalmente processadas e condenadas por *descaminho* sem que tenham tido a chance de saber *se* deviam, de fato, tributos ao Estado nem o *quanto* deviam (o que é resultado da não exigência da *condição* do prévio término do processo administrativo). Isso neutraliza, inclusive, eventual intenção (do contribuinte ou acusado) de ressarcir o Estado, pois simplesmente não há como recolher um tributo cuja existência é incerta. Resta-lhe, somente, responder à ação penal, enquanto lhe é negado, ainda, o direito de ver reduzida sua eventual pena.²

² No Código Penal, tem-se que: “art. 16 - Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços.”; “art. 65 - São circunstâncias que sempre atenuam a pena: III - ter o agente: b) procurado, por sua espontânea vontade e com eficiência, logo após o crime, evitar-lhe ou minorar-lhe as consequências, ou ter, antes do julgamento, reparado o dano.” Nenhum desses direitos pode ser usufruído pelo acusado de *descaminho* antes do término do processo administrativo cuja finalidade seja a constituição do crédito tributário (ou a aplicação da pena de *multa*).

No meio científico e forense, afirma-se existir uma *condição objetiva de punibilidade*³ para os *crimes tributários materiais* (ou de *resultado*) de dano previstos na Lei nº 8.137/90 (lei dos crimes contra a ordem tributária), consistente na impossibilidade do início da persecução criminal caso não se haja previamente exaurida a instância administrativa correspondente. Isso porque não se pode cogitar da supressão ou redução de *tributo* (elemento objetivo normativo do tipo do art. 1º, *caput*, da Lei nº 8.137/90) antes que a Fazenda, por meio de sua repartição competente, constitua-o, em decisão transitada em julgado – tudo conforme o decidido no *leading case* do STF, HC 81611, rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 13.5.05.

Originalmente, declarou-se que essa tese valia somente para os delitos previstos na lei dos crimes contra a ordem tributária; mas, pouco a pouco (e com algum esforço), foi estendida ao crime do art. 168-A (*apropriação indébita previdenciária*) e ao do art. 337-A (*sonegação de contribuição previdenciária*), ambos do Código Penal, pois também tutelam a ordem tributária e são *materiais* – logo, também são *crimes tributários materiais*. Em 11.12.09, o Pleno do STF houve por bem sedimentar a questão, publicando a Súmula Vinculante 24⁴; mas com um enunciado limitado ao art. 1º da Lei nº 8.137/90. Quanto à base legal da necessidade do *exaurimento da via administrativa*, há, em vigor, a Lei nº 9.430/96, que, até julho de 2010, mencionava, em seu art. 83, somente crimes da Lei nº 8.137/90.⁵

Sobre o efeito do *pagamento do tributo* nos crimes tributários, existem as leis nº 9.249/95, nº 10.684/03; nº 11.941/09. A primeira, no art. 34, prevê aos acusados de crimes da Lei nº 8.137/90 e de crime de sonegação fiscal (definido na Lei nº 4.729/65), o benefício da *extinção da punibilidade pelo pagamento* do

³ A expressão “condição objetiva de punibilidade” é a utilizada no acórdão do HC 81.611/DF (STF) e é popular, na doutrina e na jurisprudência, para indicar a necessidade do prévio esgotamento da questão administrativa em caso de *crimes materiais contra a ordem tributária*. Entretanto, a presente pesquisa optou por investigar a natureza mais adequada desse instituto, localizando-a na classificação das *condições* (para o exercício) *de ação* (penal).

⁴ “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.”

⁵ A Medida Provisória 497, de 27 de julho de 2010, fez inserir, na redação do art. 83 da Lei nº 9.430/96, os crimes dos arts. 168-A e 337-A, do CP.

tributo devido; a segunda, em seu art. 9º, §2º, prevê a *extinção da punibilidade* pela quitação integral do débito, mas apenas aos acusados dos delitos dos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 e dos arts. 168-A e 337-A, do Código Penal; a última, em seu art. 69 e parágrafo único, possibilita a *extinção da punibilidade* aos acusados de delitos previstos em seu art. 68, como sejam, os dos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 e dos arts. 168-A e 337-A, do Código Penal.

E o descaminho? Nada é dito a seu respeito nas citadas leis, seja quanto à *condição* do exaurimento da via administrativa, seja quanto à *extinção da punibilidade* pelo pagamento do tributo. Tipificado na parte final do art. 334, *caput*, CP, consiste em “*iludir, no todo ou em parte, o pagamento de (...) imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria*”. Esse tipo legal, embora previsto no Título XI (“Dos crimes contra a Administração Pública”), Capítulo II (“Dos crimes praticados por particular contra a Administração em geral”), do Código Penal, é, essencialmente, mais um *crime contra a ordem tributária* (ou de *sonegação fiscal*); embora conste de um código (no mesmo capítulo do art. 337-A, CP, inclusive) e não de lei especial. Como sua consumação presume a *liberação*, pela Receita Federal, de mercadoria importada mediante a “*ilusão*” (leia-se: *sonegação*) de *tributos aduaneiros*, é forçoso classificá-lo como delito *material* (ou de resultado) de *dano*.

Apesar das inegáveis semelhanças entre o descaminho e os outros *crimes materiais* contra a ordem tributária, não é reconhecida, a seu favor, a *condição de exercício de ação* (vista por muitos como *condição objetiva de punibilidade*) do fim do processo administrativo-fiscal (mediante decisão transitada em julgado), tampouco a *extinção da pena pelo pagamento do tributo*⁶ – principais *efeitos jurídicos* do reconhecimento de sua natureza *tributária*. Os argumentos nos quais se prendem as negativas de identidade entre o *descaminho* e os demais tipos

⁶ A presente pesquisa se dispôs a averiguar a possibilidade da extinção da pena pela *reparação do dano*, hipótese mais ampla do que o simples *pagamento do tributo*, uma vez que, no descaminho, há outras maneiras de se satisfazer a dívida com o Estado, como pela aplicação da pena administrativa de *perdimento* da mercadoria ou pela aplicação da *multa* (a qual é um crédito tributário). A pena de *perdimento*, por exemplo, nada mais é do que a reparação (espécie de *confisco sancionatório*), por outro meio, do dano causado, pois o valor da mercadoria perdida em favor do Estado é, em regra, *maior* do que o do tributo devido pelo contribuinte.

legais reconhecidos como tributários frequentemente têm dispensado pesquisa científica mais detida.

Modo geral, os partidários dessa tendência vinculam-se ao intransigente uso *positivista* da lei penal, aliado a uma concepção política autoritária, semelhante à da *law and order*, à medida que, quase sempre, pleiteiam *mais rigor* na repressão das várias espécies de *sonegação fiscal*, sob o gasto subterfúgio de que se deve “combater a impunidade nesse país”. Há descaso, logo, com o *poder de criação* dos tribunais – pelo devido exercício de *interpretação* das leis em conformidade com a Constituição e com todo o sistema –, que podem corrigir os descompassos entre a lei e a realidade.

Descuram-se alguns autores, assim, de que estimular o início de ação criminal *antes* de constatado o *término* do processo administrativo devido, no *descaminho*, equivale a estimular a punição de conduta *atípica* e, portanto, sem *causa justa*; de que a previsão legal da *extinção* da pena pela *reparação* do dano nos crimes de sonegação fiscal – embora seja mais um resultado da *administrativização* do Direito Penal – impede a inflicção, no cidadão, de sanção corporal gratuita.

A condição do término do processo administrativo e o benefício da extinção da punibilidade pela reparação do dano são atribuídos (por lei) aos tipos descritos na Lei nº 8.137/90 e aos dos arts. 168-A e 337-A, CP, enquanto que ao *descaminho* (CP, art. 334), autêntico *crime tributário material de dano*, isso não se verifica. A legislação pertinente, setores da doutrina e a jurisprudência majoritária não conferem, portanto, um tratamento *equitativo* aos acusados de praticar crimes tributários. Nessa linha, não se cuida, propriamente, de precisar a *natureza* dos institutos jurídicos da *condição de ação* e da *extinção da punibilidade* (embora ela seja, em alguma medida, trabalhada), mas de se demonstrar que essas consequências podem ser perfeitamente aplicadas ao *descaminho*, tal qual o são aos demais crimes tributários (mesmo àqueles que, como o *descaminho*, estão previstos no Código Penal, como art. 168-A e o art. 337-A).

Para tanto, é indispensável revigorar alguns dos critérios constitucionais de compreensão da lei penal: se não se pode utilizar o Direito Penal como *primeira opção* na repressão a fatos que sequer ilícitos administrativos são, é porque a noção da *ultima ratio*, enriquecida com a humanidade do *princípio da inocência*, assim recomenda. Entra em perspectiva, nesse contexto, o fenômeno da *administrativização do Direito Penal*, produzindo constante atrito com as exigências da *mínima intervenção*. O estudo do postulado da *insignificância* é preciso diante do fato de que a gravidade da ofensa ao *bem jurídico* tutelado pelo *descaminho* pode ser avaliada unicamente pelo valor do tributo suprimido – e o mesmo que ocorre com os demais crimes tributários.

Aliás, há vários pontos de semelhança entre um e outros. É intuitivo que assim o seja, porque não se apresentam indicativos razoáveis de que há alguma diferença entre eles que lhes determinem regimes legais distintos. O bem jurídico tutelado, a natureza do crime, a tipicidade objetiva e subjetiva – todos são aspectos comuns. A rigor, a diferença primordial dos crimes tributários entre si é a *espécie tributária* com que se preocupam, sendo que, quanto ao *descaminho*, há, ainda, algumas modalidades a mais de *processos administrativos* (cujas instruções probatórias visam verificar a possibilidade e a necessidade de aplicação da *pena de perdimento* ou de *pena de multa*) que o identificam, os quais não poderiam deixar de ser endereçados – até para que seja investigada a possibilidade de se exigir o esaurimento da via administrativa como *condição* ao início do processo penal para esse crime. Essa exigência, como se verá, gera importante impacto no *início* do prazo prescricional de todos os crimes tributários, o qual não é marcado pelo trânsito em julgado da decisão administrativa e sim pela data em que *efetivamente* foi praticada a conduta típica.

É amplo o panorama das especificidades do *descaminho*. Não em relação à sua substância (qué é, claramente, a *sonegação fiscal*), mas pela pluralidade de fatores jurídicos que envolve. A possibilidade de aplicação das penas administrativas de *perdimento das mercadorias* e de *multa* equivalente ao valor aduaneiro delas exige a averiguação da doutrina da *reparação do dano* em

matéria criminal. Daí porque o tema da pesquisa é a extinção da punibilidade não pelo pagamento do tributo, mas pela *reparação do dano*: essa expressão é mais ampla. A possibilidade de serem realizados processos administrativos diferentes daquele que se verifica nos demais crimes tributários (*constituição do crédito fiscal*) determina, da mesma forma, o exame (ainda que sumário) das figuras de *ilícitos administrativos* que mais frequentemente embasam as denúncias criminais por descaminho, para que se possa, com alguma segurança, afirmar ser de rigor o aguardo do fim deles antes do início da persecução penal.

Crê-se que, com isso, seja possível vislumbrar consequências positivas não apenas para a sociedade – eis que seus membros não estarão mais sujeitos à responsabilização sem justa causa – mas também para o sistema administrativo público, na medida em que a prévia (e obrigatória) solução administrativa provoca um *efeito organizador* das competências internas do Estado e impacta satisfatoriamente nas receitas públicas – as quais parecem, em realidade, ser a única preocupação real do gestor público em matéria de *Direito Penal Tributário*.

Antes de se passar à pesquisa propriamente dita, recomendam-se mais três esclarecimentos preambulares:

a) Quanto à *extinção da punibilidade* em crimes tributários, é inegável a grande importância de se discutir o tratamento desigual que a lei confere aos acusados de crimes patrimoniais, como o roubo e o furto. Todavia, tal discussão não pôde ter espaço na presente pesquisa: embora se deva reconhecer e remediar, com urgência, essa evidente falha do sistema penal⁷, ela não influencia o

⁷ Sérgio ROSENTHAL apresenta o início de uma explicação possível para esse defeito legal: enquanto, por um lado, a repressão do crime fiscal é feito por “uma norma de rejeição social” (pois seria comum que o cidadão não se sinta moralmente reprovado em não cumpri-la; diferentemente da norma de *aceitação social*, como, p.ex., a proibição do crime contra a vida – lei natural que a maioria dos cidadãos cumpriria independentemente de imposição legal), por outro lado, a sociedade não rejeita “com tal facilidade a proteção aos bens patrimoniais particulares, sendo certo que um simples furto não perderia seu caráter de imoralidade, desonestidade, indignidade” pela reparação do prejuízo patrimonial à vítima (**A punibilidade e sua extinção pela reparação do dano**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 108). Vale, quanto à problemática, a boa notícia de que o STJ, em decisão inovadora, realizou a aplicação analógica dos arts. 34 da Lei nº 9.249/95 e 9º da Lei nº 10.685/03 ao crime de *estelionato* (CP, art. 171, *caput*), reconhecendo-lhe a *extinção da punibilidade* quando ressarcido o prejuízo (RHC 21489, 6ª T., Rel. Min. Nilson Naves, DJE de 24.3.08).

regramento da extinção da punibilidade para a *sonegação fiscal*;

b) Como as *condições ao exercício de ação* são tratadas, aqui, em atenção ao estudo das *condições objetivas de punibilidade*, privilegiou-se, ao tratar daquelas, a pesquisa na literatura da parte geral do Direito Penal, em detrimento da produção teórica específica de Direito Processual Penal. Isso não apenas para que seja mantida a coerência temática com o método e o raciocínio próprios dos demais assuntos aqui discutidos – todos afetos mais ao Direito Penal do que ao Processo Penal – mas também para que se tente trabalhar com a disciplina adjetiva somente em nível referencial, mantendo-se, com isso, a afinidade do texto com a linha de pesquisa e o tema propostos;

c) Não se ignora a seriedade da crítica de que a repressão aos crimes tributários é a expressão vazia de um *Direito Penal simbólico*. Esse assunto, por um lado, aqui não se debate; por outro lado, é vizinho do tópico da *administrativização* do Direito Penal, que, esse sim, está contemplado a seguir. A pesquisa organizada sob esse tópico encontra seu limite na demonstração de que o Direito Penal Tributário está *administrativizado*, sendo certo que essa premissa poderia muito bem permitir o aprofundamento do trabalho para se investigar *se* realmente é necessária a criminalização da sonegação fiscal (e aí, então, *se* é possível admitir uma criminalização metafórica em sede tributária). Em suma, não se tratará do assunto porque, principalmente, é dispensável para o tema proposto e porque a sua complexidade demandaria bases teóricas distintas – como o criterioso exame das *teorias da pena* –, as quais serviriam de apoio a estudo de feição mais criminológica do que o ora apresentado.

A situação geral, de que se passa a colher logo mais, representa verdadeira fonte de *insegurança jurídica*: posto que o *descaminho* seja efetivamente um *crime tributário de resultado* (de dano, frise-se), não é reconhecido como tal. Ou, quando o é, as *consequências* desse reconhecimento lhe são subtraídas. Quando se trata de descaminho, a Justiça Criminal está evidentemente processando sem justa causa e condenando milhares de cidadãos que praticaram conduta em relação à qual não existem indícios mínimos de tipicidade.

PARTE I – CONTEXTUALIZAÇÃO E HERMENÊUTICA

Capítulo 1 – Direito Penal e Política Criminal

*“Antes de verificar um e outro dos aspectos da efficacia da lei penal, é necessário verificar a theoria de politica criminal seguida pelo legislador, por isso que só remontando a essa theoria se poderá conhecer o espirito das diversas disposições penaes, o pensamento que determinou as incriminações e as penas respectivas, as condições e limites impostos ao poder social, quando pune.”*⁸

1. O movimento de lei e ordem e a mídia globalizada

Provavelmente iniciado na década de sessenta, nos Estados Unidos da América, o movimento de lei e ordem (*law and order*) é visto por vários escritores como uma das razões para criminalização excessiva que se notou, no Brasil, nas décadas posteriores. Silvio Couto NETO afirma que esse movimento foi levado a efeito pela extrema direita e, aparentemente, teve como precursoras, na Europa ocidental, as opções políticas da então primeira ministra inglesa Margaret Thatcher (cujo mandato se iniciou em 4.5.1979 e terminou em 22.11.1990).⁹ Dependendo do local e da época que se focalize, certamente se encontrarão *discursos punitivos* distintos em suas causas sociais e características locais. Assim, é possível falar em *movimentos* de lei e ordem.

Segundo Loïc WACQUANT, a sua origem principal seria o aumento da população pobre nos países capitalistas – decorrência dos processos de *industrialização* acelerada. O largo contingente de pessoas sem condições de adquirir uma casa e sem renda suficiente para se sustentar passou a representar “*a encarnação viva e ameaçadora da insegurança social generalizada*, produzida pela erosão do trabalho assalariado estável e homogêneo (...) e pela decomposição das solidariedades de classe e de cultura (...)”.¹⁰ Evidentemente

⁸ SIQUEIRA, Galdino. **Direito Penal Brasileiro, Parte Geral**. Rio de Janeiro: Jacintho Ribeiro dos Santos, 1921, p. 22. Itálicos não originais.

⁹ COUTO, Silvio Neto. **O movimento de “lei e ordem” e a iniquidade do controle social pelo Sistema Penal no Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 92.

¹⁰ WACQUANT, Loïc. **Punir os pobres – a nova gestão da miséria nos Estados Unidos** [a onda

que os sujeitos miserados pelas parcas condições humanas frequentemente protagonizavam (como ainda hoje acontece) os cenários do crime. E o *medo*, insuflado pela transmissão comercial de notícias alarmistas, fez com que as classes sociais hegemônicas encomendassem “o endurecimento generalizado das políticas policiais, judiciárias e penitenciárias que se observa na maioria dos países do Primeiro Mundo nas duas últimas décadas (...)”.¹¹

No Brasil, a Constituição de 1988 foi influenciada por essa corrente do recrudescimento penal, como se vê do seu art. 5º, XLIII¹², que deu azo à promulgação da Lei nº 8.072, de 25 de julho de 1990, mais conhecida como *Lei dos Crimes Hediondos*¹³, o sintoma mais claro de um movimento de lei e ordem brasileiro. Ela foi criada para ser a *luz no fim do túnel*, em uma época na qual casos de grande comoção social, como p.ex., o assassinato da atriz Daniela Perez, as chacinas no Rio de Janeiro, execuções sumárias, sequestros-relâmpago de membros da alta sociedade e homicídios esparsos envolvendo acertos de contas entre narcotraficantes renderam contundentes críticas, por parte da sociedade, ao sistema normativo que vigia, por ela tachado de condescendente. Era para essa lei representar, à época, tudo aquilo que os parlamentares não vinham conseguindo efetivar: uma réplica firme, séria e *eficiente* àquilo que a mídia começava a denominar *crime organizado*. Aliás, “é igualmente à mídia que se deve a propaganda cotidiana do *falso dilema* entre estado de direito e eficiência”.¹⁴

A ideologia desse tipo de movimento é simples: a declaração de *guerra ao crime*.¹⁵ Como em toda guerra, os direitos individuais e as garantias públicas são

punitiva]. 3. ed. (Trad. Sérgio Lamarão). Rio de Janeiro: Revan, 2007, p. 29. Itálicos originais.

¹¹ WACQUANT, Loïc. **Punir**..., p. 30.

¹² “A lei considerará crimes inafiançáveis e insuscetíveis de graça ou anistia a prática da tortura, o tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins, o terrorismo e os definidos como crimes hediondos, por eles respondendo os mandantes, os executores e os que, podendo evitá-los, se omitirem.”

¹³ COUTO, Silvio Neto. **O movimento**..., p. 95.

¹⁴ BATISTA, Nilo. **Novas tendências do Direito Penal**. Rio de Janeiro: Revan, 2004, p. 84. Itálicos não originais.

¹⁵ Alberto Silva FRANCO descreveu, em conhecida passagem, a natureza dessa corrente punitiva: “o Movimento da Lei e da Ordem compreende o crime como o *lado patológico* do convívio social, a criminalidade como uma *doença infecciosa* e o criminoso como um *ser daninho*. A sociedade era separada num traço simplificado, entre pessoas *sadias* incapazes da prática de atos desviados e pessoas *doentes* prontas para a execução de atos transgressivos. (...) Toda a sociedade sem manchas deve ser

colocados de lado, em nome de algum discurso eficientista e/ou populista. É uma tentativa política de criação de um mecanismo de defesa da sociedade, cujo fim é proporcionar, de modo ágil (ao menos), uma sensação de segurança aos cidadãos – já impressionados pelos supostamente elevados e crescentes indicadores do crime. René Ariel DOTTI explica:

“a ocorrência de um imenso número de fatores determinantes da criminalidade violenta em nível mundial, por um lado, e a liberdade de informação, por outro, têm provocado vagas de insegurança coletiva que são multiplicadas ao infinito pelos meios de comunicação por satélites. A reação a esse fenômeno, no plano interno, tem como resposta imediata o acréscimo de propostas de medidas repressivas. (...) O remédio contra esse mal não seria outro senão o implemento de reformas ditadas pela ideologia da repressão, fulcrada em severos regimes punitivos e que aparecem sob a capa de *movimento de lei e de ordem*.”¹⁶

A defasagem entre o nível real do crime e as taxas implantadas na comunidade é mais conhecida na criminologia como a *cifra negra da criminalidade*, uma área que escapa aos holofotes das estatísticas.¹⁷ A propósito, CIRINO DOS SANTOS nota que, por conta da revelia das informações fidedignas do crime, viabilizou-se a aprovação de leis puramente repressoras:

“no Brasil, exemplo dos efeitos reais resultantes da ação do poder político sobre a *imagem da criminalidade* através dos meios de comunicação de massa sobre a opinião pública, é a *legislação penal de emergência* dos anos 90, que introduziu os conceitos de *crime organizado*, de *delação premiada*, de *agente infiltrado* e outras, com a conseqüente supressão ou redução de direitos e garantias democráticas do processo penal.”¹⁸

mobilizada para a eliminação do tríplice mal: crime, criminalidade e criminoso. Com esse objetivo, era mister, com urgência, restabelecer a lei e a ordem, únicas exigências capazes de fazer justiça aos homens de bem; (...) Na esteira do discurso passional da *Law and Order*, estruturam-se tipos penais novos, exacerbam-se as cominações de tipos já existentes, apesar de que todos tenham ciência da ineficácia desse agravamento punitivo; (...) reforça-se, em resumo, a máquina repressiva a dano da liberdade do cidadão e a serviço de posturas políticas autoritárias.” (FRANCO, Alberto Silva. **Crimes hediondos**. 6 ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 85-86).

¹⁶ DOTTI, René Ariel. **Curso de Direito Penal, Parte Geral**. 3. ed. Com a colaboração de Alexandre Knopffholz e Gustavo Britta Scandelari. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 86. Itálicos do original.

¹⁷ Jorge de FIGUEIREDO DIAS e Manuel da Costa ANDRADE destacam que a *criminologia crítica* (ou *nova*), dentre outras coisas, “traduz-se na desvalorização das estatísticas oficiais como instrumento ideal de acesso à *realidade* do crime, porque elas colocavam necessariamente aporias insuperáveis dum ponto de vista gnoseológico.” (FIGUEIREDO DIAS, Jorge de; ANDRADE, Manuel da Costa. **Criminologia – o homem delinqüente e a sociedade criminógena**. Coimbra: Coimbra Ltda., 1984, p. 43).

¹⁸ CIRINO DOS SANTOS, Juarez. **Direito penal, Parte Geral**. 3 ed. Curitiba: ICPC; Lumen Juris, 2008, p. 715-716. Itálicos do original.

A discussão em torno da imprecisão dos medidores da criminalidade nunca chegou a alterar a estranha *fé* que a população costuma devotar aos números da mídia. Surge, então, um ideário fundado sob a artificial iminência de se promover um escudo legal contra certos indivíduos que, rotulados como perigosos pela política da *tolerância zero*, foram segregados, enquadrados como seres que não mais integram a sociedade, desmerecedores, enfim, de uma tutela jurisdicional equitativa (ou justa). Insinuou-se, conseqüentemente, uma ciência jurídica tendenciosa, que, enquanto viabilizava a feitura de leis inconstitucionais, portava, inadvertidamente, o estandarte do preconceito.¹⁹ O fenômeno chegou a ser batizado de “juridicização da opinião pública”, representado pela crescente demanda social que, motivada por uma sensação de incerteza, clama, diante do poder público, por “segurança normativa” e por “proteção objetiva”. Com isso, “alcançar a segurança torna-se finalidade dominante da ordenação da vida social.”²⁰

Como toda ação reflexiva, o *law and order* foi marcado por nuances imediatistas. Seus efeitos, meramente terapêuticos, não foram pensados para oferecer uma solução real ao problema (cuja dimensão era *supervalorizada*). O movimento se baseou, desde sempre, em concepções arcaicas de *justiça*. Afinal, “os defensores desse pensamento partem do pressuposto maniqueísta de que a sociedade está dividida entre *bons* e *maus*”.²¹ Inegável, logo, que as especulações radicais dos meios de comunicação instigaram a opinião popular e robusteceram toda a revolta da qual se via acometida pelo sentimento de impunidade.

Não se pode contrariar a gravidade da proliferação delituosa em âmbito nacional; contudo, não convém desconsiderar a facilidade com que a população, em um ambiente globalizado, tende a ser manipulada por uma chamada jornalística, cuja função primeira é necessariamente atrair a atenção do leitor. Os

¹⁹ BATISTA, em definição mais objetiva, considera a criação da Lei de Crimes Hediondos um “idiotismo jurídico brasileiro” (**Novas tendências...**, p. 88).

²⁰ ASSIS MACHADO, Marta Rodrigues de. **Sociedade do risco e Direito Penal: uma avaliação de novas tendências político-criminais**. São Paulo: IBCCRIM, 2005, p. 85.

²¹ DOTTI, René Ariel. **Curso...**, p. 86. Itálicos originais.

índices de criminalidade servem não apenas como instrumento de controle e fiscalização, mas, também, como conteúdo jornalístico, isto é, como instrumento de indução de segmentos da sociedade. Ao movimento de lei e ordem soma-se a evolução das técnicas.

A humanidade, hoje, vinca em sua história o paradoxo em que o desenvolvimento da comunicação democratiza informações e, simultaneamente, incentiva o esbulho da privacidade dos cidadãos, fomentando a intimidação moral e o terror social. Muitas das maiores e mais recentes investigações criminais brasileiras contaram com a cobertura completa da mídia – com direito a repórteres de campo transmitindo as prisões e buscas e apreensões ao vivo (às vezes de dentro das residências ou empresas dos investigados) –, transformando-se em palco para a promoção individual de um punhado de autoridades públicas, por um lado, e para a condenação perpétua de cidadãos por meio da *morte social* – modalidade moderna de pena de *banimento*, que independe de qualquer isolamento físico da pessoa –, por outro lado. Podem ser CPI's, mensalões, sonegações fiscais, crimes contra a vida, desvios de verba pública e até acidentes de trânsito os motes desse badalado nicho de mercado da ultraexposição da vida alheia: os *reality shows* de casos criminais *sub iudice*.

Se a figura da Polícia Federal se encaixa nesse contexto não é por acaso. E esse bastante eficiente órgão de investigação e repressão não é a única imagem a que a mente alude. As polícias em geral têm desempenhado esse papel de coadjuvante necessário em todos os grandes *cases* da atualidade. É claro que os fatos envolvendo celebridades, interesse público ou que apresentem alguma circunstância especial (como mortes cruéis, altas somas em dinheiro, graves crimes passionais etc.) sempre chamaram mais a atenção do que acontecimentos, por assim dizer, mundanos. Há vários exemplos de crimes, hoje antigos, que marcaram suas respectivas épocas²², alguns dos quais já eram, admita-se,

²² A este respeito, consulte-se: DOTTI, René Ariel. **Casos criminais célebres**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003; FAUSTO, Boris. **O crime do restaurante chinês – carnaval, futebol e justiça na São Paulo dos anos 30**. São Paulo: Companhia das Letras, 2009; ELUF, Luiza Nagib. **A paixão no banco dos réus – casos passionais célebres: de Pontes Visgueiro a Lindemberg Alves**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009; MORAIS, Evaristo de. **Um erro judiciário: o caso Pontes Visgueiro**. Rio de

acompanhados de perto pelo jornalismo pré-digital.

De lá para cá, houve mudanças, especialmente com relação às técnicas sociais de transmissão e de multiplicação de dados. A contradição entre as intimidades e sua incontrolável exploração comercial é maximizada pela *globalização*, o que permite que o acompanhamento da privacidade alheia de perto *demais* pelos jornais. Para Jacinto Nelson de Miranda COUTINHO, a globalização, “bem estruturada na difusão, atinge a todos, mas só faz gozar a poucos, deixando à maioria tão-somente a esperança ou a desilusão, onde, definitivamente, coloca-se em risco.”²³

O fato é que, como observou Evandro LINS E SILVA, a humanidade está comprometida “de forma irreversível com o aprofundamento do processo de globalização (...)”²⁴, e, hoje, ela “exige al derecho penal papeles relevantes en la respuesta a los ilícitos organizados”, reclamando, nesse contexto, “una flexibilización de las categorías y una relativización de principios.”²⁵

As manifestações da mídia moderna globalizada, porque desempenha papel fundamental na institucionalização de valores e costumes sociais, podem, hoje, ser decisivas para o resultado de um processo criminal. Quando o evento delituoso provoca abalo na sociedade – seja porque é efetivamente merecedor de interesse ou porque a imprensa *cria* tal interesse – os representantes do poder público que dele cuidam devem multiplicar suas cautelas para não se deixarem conduzir pelas trilhas irracionais da divulgação sensacionalista, ou decidir de acordo com a opinião manifestada por ela ou através dela divulgada.

Por esses motivos, “guarda pleno cabimento a indagação sobre a influência do processo globalizador no sistema de controle penal.”²⁶ Nesse

Janeiro: Ariel, 1934.

²³ COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda. *O papel do pensamento economicista no direito criminal de hoje*. In **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 8, nº 32, out./dez. 2000, p. 299.

²⁴ LINS E SILVA, Evandro. *A globalização e seus meandros*. In **Escritos em homenagem a Alberto Silva Franco**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 180.

²⁵ QUINN, Nicolás. *Delincuencia económica, globalización y Derecho penal*. In YACOBUCCI, Guillermo J. (Dir.); LAPORTA, Mario H.; RAMÍREZ, Nicolás D. (Coord.). **Derecho Penal Empresario**. Montevideo/Buenos Aires: B de F, 2010, p. 953.

²⁶ FRANCO, Alberto Silva. *Globalização e criminalidade dos poderosos*. In PODVAL, Roberto (Org.). **Temas de Direito Penal Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 256.

âmbito, o Estado, em relação à criminalidade interna, nunca atuou tanto quanto nos dias atuais, exercendo crescente poder repressivo, na contramão das demais disciplinas do Direito. Esse apelo sistemático ao controle penal é devido à preocupação constante com a *eficácia* do poder punitivo, que se busca mediante a preservação do próprio processo de *globalização econômica*.²⁷

A sociedade tem acompanhado vários casos em que houve atuação maciça não apenas de segmentos da mídia, mas também de todos os outros representantes da crescente classe de juízes que não são juízes. DOTTI tem, há alguns anos²⁸, sustentado a existência de *juízes paralelos*, ou seja, certos profissionais da mídia e alguns *juristas de plantão* “que se consideram capazes de decidir sobre as condutas alheias com o mesmo peso de uma sentença irrecorrível.”²⁹ Ao escrever sobre o discurso político do crime, o jurista assinala que:

“(...) com a malversação das franquias asseguradas aos meios de comunicação após a revogação do AI nº 5 (1978) e a correta abolição da censura prévia, um imenso contingente de profissionais e amadores do jornalismo (impresso e virtual), do rádio e da televisão permitiram-se sub-rogar no papel de julgadores enquanto noticiam, comentam e julgam antecipadamente os fatos em tese delituosos, (...). São os pregoeiros das penas cruéis, como a morte e de prisão perpétua. Além do sentimento de anomia e inquietação social, o *discurso político do crime* é um dos mais poderosos fatores de injustiça nos casos concretos quando acusados ou simples suspeitos são tratados como réus já condenados *com sentença transitada em julgado*. Além da ofensa ao princípio da dignidade humana, os *apóstolos da salvação pública* também violentam a presunção de inocência em favor da presunção de culpa.”³⁰

O discurso de *lei e ordem*, que apregoa o rigorismo punitivo, virou lugar-comum no diálogo popular. De uma banda, os especialistas da informação divulgam uma acusação como se condenação fosse, e silenciam, habitualmente, sobre toda e qualquer absolvição; de outra banda, a Constituição determina a *presunção de inocência*. Muitas autoridades investigantes ou julgadoras,

²⁷ FRANCO, Alberto Silva. *Globalização...*, p. 258-260.

²⁸ Desde: DOTTI, René Ariel. *A temeridade de um juiz paralelo*. In **O Estado do Paraná**, Caderno Direito e Justiça, em 2.9.01.

²⁹ DOTTI, René Ariel. *Crimes hediondos e a progressão do regime de execução da pena privativa de liberdade*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, a. 95, v. 851, set./2006, p. 404.

³⁰ DOTTI, René Ariel. *Curso...*, p. 87.

instigadas pela imprensa para opinar sobre inquéritos que presidem, excedem-se nas entrevistas e comprometem a eficácia das diligências, a respeitabilidade do cargo e a honra das pessoas investigadas. Não raro, opinam abertamente sobre fatos em exame, vinculando-se prematuramente – implicitamente ou não – a uma das *versões parciais* do episódio, da qual não se podem, após, libertar.³¹

A divulgação açodada de informações e os *tribunais parlamentares* ditam as condenações antecipadas, nas quais a prisão preventiva — com base no suposto clamor público, erigido como um novo oráculo — é um efeito traumático na vida de muitas pessoas que, acusadas hoje, podem ser absolvidas amanhã.³² Mas “e a sentença ética da sociedade, será revista? E os danos materiais, morais e espirituais desses novos tipos de *erro judiciário*, quem os irá reparar?”³³

A desenfreada proliferação de notícias, opiniões, palpites, sugestões, movimentos ideológicos, vereditos, impressões e emoções que orbitam em torno dos procedimentos estatais envolvendo um investigado é um acontecimento que depõe contra a *liberdade de informação*. É uma violação aberta à intimidade do particular; é a negação da condição *humana* da pessoa objeto da publicidade. Há um interessante ensaio, preparado pelo francês Jean BAUDRILLARD na década de 1980, chamado “A implosão do sentido nos *media*”, no qual identificou alguns dos perigosos efeitos que os *mass media* podem gerar em uma sociedade civilizada:

“em toda a parte a socialização mede-se pela exposição às mensagens mediáticas. Está dessocializado, ou é virtualmente associal, aquele que está subexposto aos *media*. [p. 104] A informação devora os seus próprios conteúdos. (...) Gigantesco processo de simulação que é bem nosso conhecido. (...) A informação é cada vez mais invadida por esta espécie de conteúdo fantasma, de transplantação homeopática, de sonho acordado da comunicação. [p. 105] Assim, os *media* são produtores não da socialização, mas do seu contrário, da implosão do social nas massas. [p. 106] O essencial hoje em dia é avaliar este duplo desafio – desafio ao sentido pelas massas e pelo seu silêncio (que não é de

³¹ É relevante o conselho da experiência estrangeira: “*judges, like Caesar's wife, should always be above suspicion*”. Tradução livre: “os juízes, como a esposa de César, devem estar sempre acima de qualquer suspeita.” *United States v. Berman*, 28 M.J. 615 (A.F.C.M.R. 1989).

³² DOTTI, René Ariel. **Crimes hediondos...**, p. 405.

³³ DOTTI, René Ariel. *O mito da presunção de inocência*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, v. 11, n.136, mar./2004, p. 9. Itálicos originais.

modo algum uma resistência passiva) – desafio ao sentido vindo dos *media* e do seu fascínio. [p. 109]”³⁴

Há quem faça uma análise deveras realista desse novo e irrevogável método de divulgação de informações. Eugenio Raúl ZAFFARONI, ao criticar a globalização e as atuais orientações da política criminal, enfoca a tendência globalizante como *administración de poder* e publicação de um pensamento único que se autolegitima. “Neste entendimento”, prossegue o autor, “a globalização não é um discurso, senão nada menos que um novo momento de poder planetário. Se trata de uma realidade de poder ilegal e que, como as anteriores, não é reversível.”³⁵

Sob o ponto de vista puramente eficientista, não se pode negar que a globalização permitiu a união de esforços de poderes públicos de diferentes países, com vistas a reprimir a criminalidade transnacional. Dentre tais crimes, encaixa-se o *descaminho*, que sempre envolve mais de um país, especialmente em razão dos critérios de valoração de mercadorias. É fato que “las aduanas, como instituciones, se encuentran influenciadas en grado sumo por la denominada globalización, que, como ya se ha indicado, se caracteriza por el notório incremento y velocidad del intercambio de mercancías.”³⁶ Porém, conforme adverte Emma Mendoza BREMAUNTZ, também essa modalidade de persecução se deverá atrelar aos princípios penais das nações envolvidas, sob pena de perder a razão de ser.³⁷

Nota-se que cientistas, autoridades policiais e judiciárias, bem como parlamentares, convencidos pela prática verdade por repetição do *journalisme à*

³⁴ BAUDRILLARD, Jean. **Simulacros e simulação** (trad. Maria João da Costa Pereira). Lisboa: Relógio d'Água, 1991, p. 104-109. Os itálicos são originais.

³⁵ ZAFFARONI, Eugenio Raúl. *La globalización y las actuales orientaciones de la política criminal*. In PIERANGELI, José Henrique (Coord.) **Direito Criminal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 11.

³⁶ ALAIS, Horacio Félix. **Los principios del Derecho aduanero**. Buenos Aires: Marcial Pons Argentina, 2008, p. 37-38.

³⁷ BREMAUNTZ, Emma Mendoza. *La globalización, los principios penales, el futuro de las prisiones y su influencia en la política criminológica*. In **Revista do Conselho Nacional de Política Criminal e Penitenciária**. v. 1, n. 21. Brasília: Ministério da Justiça, Conselho Nacional de Política Criminal e Penitenciária, 2008, p. 226. A professora mexicana se referiu aos princípios penais clássicos, como o da *humanidade*, da *culpabilidade* e do *Estado de Direito*. Ao final de seu trabalho (que ocupa as p. 197-227 da *Revista*), sugere o abandono do encarceramento como pena criminal – substituindo-o por “mediación penal con personal debidamente capacitado” (p. 227) – e a descriminalização de condutas que possam ser sancionadas por outros ramos do Direito (p. 226).

sensation, porém desatentos à natureza efêmera e alienante desse estímulo, deixam-se imergir naquele contexto de momento e passam a aplicar, propagar e autenticar as manchetes publicitárias com uma naturalidade assustadora. Tudo isso, sempre, em desfavorecimento a direitos fundamentais (como a *presunção de inocência*). Juarez TAVARES, discorrendo sobre o tema da globalização e os problemas da segurança pública, aponta que

“o Estado atual incorpora em todos os seus segmentos o ideário da paz americana, pela qual a intervenção no âmbito da liberdade e dos direitos fundamentais dos cidadãos é justificada tão-só pelo pretexto e se satisfaz, simplesmente, com a destruição do inimigo. Diante deste desiderato perverso, cabe à teoria científica do direito traçar com nitidez os recursos de que se deve valer para enfrentar esta modalidade de Estado, de modo a exigir-lhe o respeito aos direitos fundamentais.”³⁸

Dentre esses recursos, um que conseguisse atordoar, ao menos, esse *festival midiático* da confusão e ilusão, seria valoroso. O búlgaro Elias CANETTI alude à *enfermidade do julgamento* como um sintoma generalizado da humanidade:

“Temos constantemente a oportunidade de flagrar conhecidos, desconhecidos e a nós mesmos nesse processo do condenar. O prazer do veredito negativo é sempre inequívoco. Trata-se de um prazer rude e cruel, que não se deixa perturbar por coisa alguma. Um veredito somente é um veredito se proferido com uma segurança algo sinistra. Desconhece a clemência, da mesma forma como desconhece a cautela. Chega-se a ele com rapidez, e que tal se dê sem reflexão é algo perfeitamente adequado a sua essência. (...) Mas mesmo aqueles que não são juízes – aqueles aos quais ninguém designou nem designaria em sã consciência para tal cargo –, mesmo esses atrevem-se sem cessar a proferir vereditos, e em todas as áreas. (...) Essa enfermidade de julgamento é uma das mais disseminadas entre os homens, acometendo praticamente a todos”.³⁹

A atualidade do texto, primeiramente editado em 1960 e em um contexto social bem diferente, é reveladora. Demonstra que, embora fenômenos como a

³⁸ TAVARES, Juarez. *A globalização e os problemas de segurança pública*. In HOLLENSTEINER, Stephan (Org.). *Estado e sociedade civil no processo de reformas no Brasil e na Alemanha*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 77-78.

³⁹ CANETTI, Elias. *Massa e poder*. (Trad. de Sérgio Tellaroli). São Paulo: Companhia das Letras, 1995, p. 296-297. O autor retratava o crescimento do apoio popular às organizações nazistas da Alemanha e da Áustria da década de 30 do século passado.

globalização possam fazer evidentes os riscos sociais da evolução da movimentação telemática, estes sempre estiveram latentes na própria opinião pública. A tendência da explosão dos veículos de informação é causar, sempre, alguma confusão. É nesse contexto que TAVARES aduz a banalização da ideia de violência⁴⁰, algo muito conveniente para a Política Criminal terapêutica que se vem desenvolvendo quanto a algumas questões polêmicas. A violência, segundo o autor, tem seu sentido simplificado e, depois, deturpado, havendo também uma ocultação de todos os processos violentos usados do próprio Estado. Em suma, “não se quer definir a violência, o que se quer é combatê-la, mas combatê-la, sem eliminá-la. Esta contradição que se opera no Estado globalizado fortalece, como consequência, a identificação entre violência e criminalidade.”⁴¹

Ainda de acordo com TAVARES, “a grande virada teórica da sociedade contemporânea consistiu em ligar, de maneira indissolúvel, o conceito de violência ao de crime. Violência e crime passaram a ser vistas como expressões, praticamente, sinônimas”⁴², o que facilita muito, ao Estado, a promoção de estratégias criminalizadoras: basta que se diga ser determinada conduta ou postura, de certa forma, *criminosa*, por mais que não se saiba ao certo o que esta venha a ser. A opinião pública em geral não sabe o que é um *crime*, notadamente quando se trata da criminalidade econômica.

Embora existam vários tipos de repressão, a ideal seria uma que unisse a eficiência ao respeito aos direitos humanos. Mas, como estes sempre foram, conforme lembra TAVARES, “para os arautos do autoritarismo, *um estorvo*, na mais perfeita reedição de uma célebre frase, por todos lembrada com apreensão: *Menschenrecht bricht Staatsrecht*”⁴³, a exigência da proteção se afigura inócua. Desta forma, passa a vigorar a repressão gratuita, cujas ferramentas de trabalho são o estigma e a estereotipia: um apelo demagogo que em muito lembra a antiga política do *panem et circenses*, sobre a qual o poeta romano Juvenal tanto

⁴⁰ TAVARES, Juarez. *Reflexões sobre a relação “violência e criminalidade”*. In **Direito Penal no terceiro milênio – estudos em homenagem ao Prof. Francisco Muñoz Conde**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 443-453.

⁴¹ TAVARES, Juarez. **A globalização...**, p. 76-77.

⁴² TAVARES, Juarez. **Reflexões...**, p. 448.

⁴³ TAVARES, Juarez. **A globalização...**, p. 61. Itálicos do original.

escreveu em suas *Sátiras*, nos séculos I e II da era cristã. Ao que tudo aponta, lamentavelmente, tal *técnica política* é, hoje, milenar.

2. Política Criminal

O *law and order*, é certo, incorporou as paixões da sociedade e refletiu a postura do Estado. O movimento nunca poderia ter vigorado e produzido resultados legislativos se não dispusesse do apoio de meios e diligências fornecidos pela própria administração. Ou seja, a tendência retirava da própria política então empregada a sua legitimidade: uma *política criminal de intolerância*. Para tornar compreensível a sua influência na interpretação desigual que se tem desempenhado em relação ao *descaminho* e aos demais *crimes tributários*, cumpre identificar a relação entre aquela e a confecção das leis em nosso país.

Segundo Franz Von LISZT, o estudo da pena como um dos instrumentos estatais de repressão ao delito conduz para além das questões legais, porque

“este conocimiento nos acerca a la cuestión del *fundamento jurídico* y de los *finés del poder penal*, así como del *origén* y de la *naturaleza del crimen*. La solución científica de estas cuestiones es objeto de la POLÍTICA CRIMINAL, que estriba em la *criminología* y la *penología*.”⁴⁴

Naturalmente, não se empreenderá, no presente texto, a análise desses âmbitos da ciência que concorrem para composição da Política Criminal. Será suficiente, apenas, demonstrar que ela desempenha papel de importância no cenário legislativo e, por isso, no senso popular.

Para LISZT, a Política Criminal é um conteúdo sistemático de princípios assegurados pela pesquisa científica das causas do crime (Criminologia) e da eficácia da sanção (Penologia), de acordo com os quais o Estado realiza – por meio da execução da pena – a repressão ao delito.⁴⁵ Para o jurista, trata-se de

⁴⁴ LISZT, Franz Von. *Tratado de Derecho Penal*. t. I. 2. ed. (Trad. da 18. ed. alemã e complementado por Quintiliano Saldaña). Madrid: Reus, 1926, p. 7. Itálicos e versais originais.

⁴⁵ LISZT, Franz Von. *Tratado de Derecho Penal*. t. II. 2. ed. (Trad. da 20. ed. alemã por Luis Jiménez de Asúa e complementado por Quintiliano Saldaña). Madrid: Reus, 1927, p. 56.

uma ciência independente do Direito Penal, que, embora não dialogue com ele, deve sempre marchar ao seu lado.⁴⁶

Como o Direito Penal, a Política Criminal tem os seus limites: ela deve deter-se ante as conquistas do homem positivadas em lei. A Política Criminal não pode deixar de ser política, sob pena de a vontade comum ameaçar a essência constitucional da segurança individual: a liberdade, consagrada pelo Direito. Ou seja, nas conhecidas palavras de LISZT, ditas no início do século XX, “el Derecho penal es la barrera intransgredible de la Política criminal.”⁴⁷ Mas, como considera Enrique BACIGALUPO, “os que mantiveram firmemente este ponto de vista se reduziram a um formalismo cujos fundamentos são mais que duvidosos.”⁴⁸ Talvez por isso essa concepção de LISZT acabou sofrendo críticas e, décadas mais tarde, sendo reformulada.

Especificamente quanto à função da Política Criminal para o Direito Penal, Claus ROXIN inovou, a partir de 1970, com uma proposta que passou a ser adotada pela maioria dos cientistas criminais. Expondo uma concepção sistemática, afirmou que deveria existir *interação* entre política e Direito, e não uma *distância* contemplativa, como sustentara LISZT. Para ROXIN, essa “dicotomia lisztiana” entre Direito Penal e Política Criminal trouxe prejuízos à dogmática subsequente, que refutava soluções político-criminais a problemas jurídicos, ainda que corretas, porque, segundo pensavam, não poderiam ser integradas ao sistema.⁴⁹

ROXIN esclareceu que o fundamento da conclusão de LISZT era o positivismo jurídico⁵⁰, que se caracteriza por “banir da esfera do direito as dimensões do social e do político.”⁵¹ Assim, LISZT entendia que o Direito Penal

⁴⁶ LISZT, Franz Von. **Tratado...**, p. 57-60.

⁴⁷ Idem, p. 64-65.

⁴⁸ BACIGALUPO, Enrique. **Direito Penal, Parte Geral**. (Trad. de André Estefam; rev. de Edilson Mouguenot Bonfim). São Paulo: Malheiros, 2005, p. 65. O jurista complementa, lembrando que “a idéia de von Liszt, segundo a qual o sistema de conceitos da dogmática não devia ser influenciado pela política criminal, parte da falsa premissa de que os sistemas tradicionais não continham implicitamente decisões político-criminais” (p. 66).

⁴⁹ ROXIN, Claus. **Política criminal e sistema jurídico-penal**. (Trad. Luís Greco). Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 6-8.

⁵⁰ O positivismo jurídico-penal será visto mais adiante, no *Capítulo 2*, tópicos 1 a 4.

⁵¹ ROXIN, Claus. **Política criminal...**, p. 12.

não seria propriamente uma ciência enquanto se ocupasse de tais dimensões: deveria dispor unicamente sobre regulamentações jurídicas positivadas e sua organização no ordenamento.⁵² Ocorre que a realidade demonstrou que o Direito não tinha apenas essa função de garantir situações e de impor a obediência a seus comandos.

A literatura interessada passou a experimentar que às frases expressas nos textos legais subjaziam conteúdos valorativos que lhes determinavam, os quais tinham a natureza de verdadeiros *códigos de conduta* social. A vedação do *nullum crimen*, os estudos da ação e omissão, do autor e do partícipe, a teoria da legítima defesa, bem como as questões da imputabilidade e da punibilidade, para citar apenas alguns exemplos, revelaram problemas de ordem exclusivamente político-criminal que jamais poderiam ser resolvidos sem base legal, em uma dinâmica inter-relação com o Direito Penal (isto é, com a ciência jurídica).⁵³ Ou, na sucinta crítica de ROXIN, defender a separação entre política e Direito, nesse contexto, seria como pretender um “direito penal sem parte geral”.⁵⁴

Essa ideia central, enfatizando a necessidade de haver uma estreita relação entre o Direito Penal e a Política Criminal, parecer ser majoritária até os dias de hoje no cenário europeu. José de FARIA COSTA apresenta a Política Criminal por uma noção algo mais *fechada* do que normalmente se propõe. Para ele, a “realidade normativa” deve ser um norte “aderente” às opções político-criminais, que não devem ser senão uma “soma de princípios a cuja consideração se deve adequar qualquer acto de actividade legiferante.” E esses princípios seriam a *ultima ratio*, a *fragmentariedade*, a *proporcionalidade* a *ofensividade* e outros conhecidos corolários do Direito Penal liberal. Isto é, os princípios políticos

⁵² Idem, p. 12-13.

⁵³ Idem, p. 13-27.

⁵⁴ Idem, p. 10-11. Vale registrar que ROXIN mantém esse pensamento em seu “Direito Penal, Parte Geral”: “se debe partir de la tesis de que un moderno sistema del Derecho penal há de estar estructurado teleológicamente, o sea construyendo atendiendo a finalidades valorativas. (...) Las finalidades rectoras que constituyen el sistema del Derecho penal sólo pueden ser de tipo políticocriminal (...). Desde ese punto de vista, las categorías básicas del sistema tradicional se presentan como instrumentos de valoración políticocriminal, por lo que como tales también son irrenunciables para un sistema teleológico” (**Derecho Penal, Parte General, Tomo I – Fundamentos. La Estructura de la Teoría del Delito.** (Trad. de la 2ª ed. alemana por Diego-Manuel Luzón Peña; Miguel Díaz y García Conlledo; Javier de Vicente Remesal). Madrid: Civitas, 1997, p. 217-218).

devem ser aqueles normativos “que obtiveram consagração constitucional” e dignidade criminal. Essa fórmula visa evitar um excesso de abstração e vagueza na compreensão do papel da política criminal.⁵⁵ Pensa da mesma forma Américo TAIPA DE CARVALHO, para quem a Política Criminal pode ser vista como uma reunião de “princípios ético-individuais e ético-sociais que devem promover, orientar e controlar a luta contra a criminalidade”, a qual, entretanto, “não pode fazer-se a todo custo”, pois é contraposta a princípios normativos como a *legalidade*, a *humanidade*, a *culpabilidade*, a *recuperação social do recluso*, bem como às coordenadas ético-jurídicas como a *legitimidade*.⁵⁶

Foi Hans-Heinrich JESCHECK quem constatou que, em 1992, “sob a influência do princípio da *ultima ratio*, se reduziu de modo notável na Alemanha a significação da pena privativa de liberdade.”⁵⁷ Nos vários outros países em que a pena privativa ainda seja a mais frequente, o autor recomenda incrementar a interação entre a dogmática penal e a política criminal. Para ele, “a dogmática penal estabelece os pressupostos de que dependem a punibilidade de uma ação”, enquanto que a “política criminal determina as sanções que vêm em consideração frente ao autor.”⁵⁸

Como nota BACIGALUPO, “na atualidade, a aplicação do direito penal, ou seja, a perspectiva na qual opera a dogmática penal tende a romper o isolamento da ciência jurídica com relação ao político e ao social.”⁵⁹ Jose Cerezo MIR acrescenta que os critérios fixados pela Política Criminal devem influir já na interpretação dos postulados do Direito Penal.⁶⁰ Por isso, o catedrático espanhol, concordando com ROXIN, entende que a política e a dogmática não são disciplinas separadas, mas interdependentes. Sergio MOCCIA atinge conclusão parecida:

⁵⁵ FARIA COSTA, José de. *Noções fundamentais de Direito Penal (fragmenta iuris poenalis) – introdução*. Coimbra: Coimbra, 2007, p. 78.

⁵⁶ TAIPA DE CARVALHO, Américo. *Direito Penal, Parte Geral – questões fundamentais; teoria geral do crime*. 2. ed. Coimbra: Coimbra, 2008, p. 14-15.

⁵⁷ JESCHECK, Hans-Heinrich. *A nova dogmática penal e a política criminal em perspectiva comparada*. In ARAUJO JR. João Marcello de (Org.). *Ciência e Política Criminal em honra de Heleno Fragoso*. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 240.

⁵⁸ JESCHECK, Hans-Heinrich. *A nova dogmática...*, p. 246.

⁵⁹ BACIGALUPO, Enrique. *Direito Penal...*, p. 65.

⁶⁰ MIR, José Cerezo. *Obras completas I, Derecho penal – parte general*. Peru: Aras, 2006, p. 113.

“in realtà, il diritto è politica: esso rappresenta la formalizzazione delle scelte della politica. Pertanto, la visione del diritto nella sua stretta correlazione con la politica conferisce alla sistematica del diritto penale la possibilità di un armonico inserimento in un più ampio circuito culturale, ma anche la possibilità di controlli di legittimità, ben oltre i limitati orizzonti del mero tecnicismo.”⁶¹

Quando estudou as relações entre Direito Penal e Política Criminal, Roberto LYRA vislumbrou um *dinamismo* natural entre ambos, que, quando presente, caracteriza-se por um

“Direito Penal em marcha, que ilumina o caminho, rompendo a bitola das convenções e dos artifícios, forçando o alveio das regras e das normas abstractas, arrastando ao imperativo das realidades os juizes mechanicos, os legisladores indifferentes, os carcereiros burocraticos.”⁶²

Miguel REALE JR. não destoa, quando afirma que “a Política Criminal se constitui no pólo catalisador de todas as ciências penais, que devem ser integradas, em clara interdependência com vistas a defender a sociedade e garantir direitos dos indivíduos frente ao poder-dever de punir do Estado.”⁶³ ZAFFARONI e BATISTA, embora afirmem que, na prática, ainda predomina um raciocínio positivista (separatista), reconhecem que “a política criminal é resultante da interdisciplinaridade do direito penal com a ciência política (...)”, e que sua função é identificar os efeitos das decisões legislativas – especialmente as que acarretaram o presente “crescimento ilimitado do aparato punitivo” – e informá-los aos operadores jurídicos.⁶⁴

Meirelle DELMAS-MARTY apresenta um estudo individualizado sobre o tema, para apresentar a noção diferenciada de que a Política Criminal é uma

⁶¹ MOCCIA, Sergio. *La politica criminale del corpus Juris: dal corpus Juris al diritto penale europeo?* In **Escritos em homenagem a Alberto Silva Franco**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 390-391. O correspondente em português, em tradução livre, pode ser assim lido: “em verdade, o direito é política: ele representa a formalização das escolhas políticas. Portanto, a visão do direito em sua estreita correlação com a política, confere à sistematica do direito penal a possibilidade de uma inserção harmônica em um circuito cultural mais amplo, mas também a possibilidade de controle de legitimidade, para bem além do limitado horizonte do mero tecnicismo.”

⁶² LYRA, Roberto. **Direito Penal, Parte Geral**. Rio de Janeiro: Livraria Jacintho, 1936, p. 10.

⁶³ REALE JR., Miguel. **Instituições de Direito Penal, parte geral**. v. I. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 75.

⁶⁴ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; BATISTA, Nilo; ALAGIA, Alejandro; SLOKAR, Alejandro. **Direito Penal Brasileiro – I**. 3. ed. Rio de Janeiro: Revan, 2006, p. 275. Itálicos originais.

ciência plenamente *autônoma*⁶⁵ e um tanto mais ampla do que a Criminologia, a Penologia e a Sociologia. Por isso, ela não pode ser reduzida ao Direito Penal e tampouco com ele se confunde.⁶⁶ Mas o propósito da autora, nesse ponto, é apenas demonstrar, a partir de uma perspectiva supranacional, ser impossível descrever exatamente *quais* seriam os elementos que compõem cada sistema de Política Criminal⁶⁷, dada a grande complexidade que encerra tal área do conhecimento, sempre em dinâmica relação com várias outras.⁶⁸ Essa opinião de forma alguma a impede de convergir com os estudos de ROXIN, pois busca demonstrar que devido ao grande aumento da complexidade do Direito Penal, por um lado, e ao desenvolvimento de suas categorias vizinhas, por outro lado, a Política Criminal também passa ser uma disciplina *jurídica* e não apenas política.⁶⁹ Com isso, mantém-se hígida, de modo objetivo, a natural interação existente entre Direito e Política no campo penal.

Passa a prevalecer a concepção de que a ciência penal é necessariamente *interdisciplinar*, aberta aos demais saberes congêneres, estando superada, definitivamente, a sua versão exclusivamente *normativa*. Como percebe Andrei Zenkner SCHMIDT, o próprio *método* do Direito Penal diz com o “caminho que este conhecimento [interdisciplinar] há de percorrer para que se possa, ao final,

⁶⁵ Ricardo de Brito A. P. FREITAS discorda frontalmente: “parece claro que a política criminal não pode ser considerada uma ciência, ao menos no estágio atual de seu desenvolvimento. E não é ciência nem mesmo no sentido fraco do termo, como no caso da ciência do direito penal. As indefinições a respeito de seu conteúdo e de sua missão são excessivas, impedindo o estabelecimento, no interior da comunidade científica, de um consenso mínimo a seu respeito” (*O estatuto teórico da política criminal*. In FÖPPEL, Gamil (Coord.). **Novos desafios do direito penal no terceiro milênio: estudos em homenagem ao Prof. Fernando Santana**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 819). O autor ainda lembra que, como a Política Criminal é uma disciplina, como o próprio nome indica, *política*, essencialmente valorativa e dependente de ideologias (penais), não é possível exigir postura imparcial de quem a estuda.

⁶⁶ DELMAS-MARTY, Meirelle. **Os grandes sistemas de política criminal**. (Trad. Denise Radanovic Vieira). São Paulo: Manole, 2004, p. 3.

⁶⁷ A obra analisa os chamados “grandes sistemas de Política Criminal”, entendidos como os representativos de sociedades bastantes distintas, especialmente as europeias, mas também os modelos latino-americanos, o brasileiro, o congense, o mexicano e o chinês.

⁶⁸ “(...) a política criminal, sob a perspectiva aqui proposta, designa um campo não apenas ampliado em relação ao direito penal, mas também aberto e não delimitado, cujo conteúdo não pode ser exposto de forma exaustiva, e, mais ainda, porque se impõe a necessidade de integrar por uma abordagem ‘diacrônica’ os principais movimentos” científicos das ciências criminais (DELMAS-MARTY, Meirelle. **Os grandes...**, p. 5).

⁶⁹ Idem, p. 6.

verificar se algum fato concreto chegou a perturbar” uma determinada ordem social.⁷⁰

Desta maneira, a política dita a razão da sociedade e o Direito a traduz, se possível, e relevante para atender ao bem-estar social, em leis. Deduz-se, desde logo, da obrigação de que se incumbe o legislador – qual seja, a de interpretar as intenções populares e a ciência jurídica antes de convertê-las em disposição normativa –, que não basta unicamente acatá-las *ipsis litteris* para que esteja consumada a obediência à realização do interesse público. Essa nunca será a aplicação razoável da política criminal. O Poder Legislativo que reproduz, em letras legais, o exato teor do que clama a multidão que melhor se fizer ouvir, sob o pretexto de estar legislando para a maioria, incorre em flagrante demagogia. E é desnecessário mencionar as nocividades de um governo enodado pela característica tirânica.

Resta claro, então, que deve haver profundo e rígido controle, a ser desenvolvido pelos três Poderes integrantes de nossa República, de tudo aquilo que pretende se manifestar no plano das leis, de modo que exista verdadeiro *filtro* dos propósitos coletivos. Frise-se, por oportuno, que o principal destinatário de leis mal formuladas e em descompasso com todo o restante da ordem jurídica nacional não outro é senão a própria sociedade.

É verdade que, “tendo a lei penal se transformado no desaguadouro de todas as expectativas, procurando a classe política de forma nada ingênua resolver os problemas por via da ameaça penal, o processo de incriminação tomou velocidade, especialmente para tutela de interesses da Administração.”⁷¹ Dessarte, duas principais falhas podem ser distinguidas: primeiro, a sociedade erra ao exigir do Estado a aplicação de penas inviáveis como tentativa de acachapar descontrole disciplinar de alguns de seus membros; segundo, o Estado falha quando, sem identificar o engano da população, atende-a rapidamente e não

⁷⁰ SCHMIDT, Andrei Zenkner. **O método do Direito Penal sob uma perspectiva interdisciplinar**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 205.

⁷¹ REALE JR., Miguel. **Instituições...**, p. 73.

antevê a esterilidade assente no âmago da *neocriminalização*⁷² que executa. A consequências da continuidade da Política Criminal executada sob a influência de um movimento de lei e ordem é um “círculo vicioso entre o aumento da criminalidade e o aumento de respostas repressivas do direito penal (...), manipulado pela mídia e usado como discurso eleitoreiro de respostas duras à criminalidade.”⁷³

Capítulo 2 – O positivismo jurídico-penal e o controle judicial

1. Introdução

Não apenas doutrinadores como também juízes afirmam que, diante da ausência de previsão legal de benefícios penais-tributários ao *descaminho*, não se pode concluir estar diante de um delito de sonegação fiscal. Tendo em conta, assim, que a maioria dos estudiosos que trataram da natureza do crime de *descaminho* valeram-se do método *positivista* de compreensão da letra legal para lhe negar a natureza de crime tributário, impõe-se rever os traços característicos desse modo de entender o Direito.

Embora as pesquisas a respeito do positivismo jurídico, de sua origem, de suas características e variadas correntes sejam feitas há muitos anos, ele continua um tema atual nas ciências jurídicas. Não se estuda, por exemplo, em Teoria do Direito, o *conceito de Direito* sem se preocupar com as diferenças entre as principais características da posição positivista e da não-positivista, as quais definem, cada qual a seu modo, a natureza da relação entre a Moral e o Direito.⁷⁴ Para BOBBIO, “a expressão ‘positivismo jurídico’ deriva da locução *direito positivo* contraposta àquela de *direito natural*”, sendo que toda a tradição do

⁷² “A *neocriminalização* consiste na atividade estatal de agravar as hipóteses já previstas de crimes, ampliando os seus contornos típicos, aumentando as sanções ou reduzindo as garantias processuais do acusado ou condenado” (DOTTI, René Ariel. *Curso...*, p. 152).

⁷³ SCABIN, Cláudia Silva. *Endurecimento da legislação penal: (in)eficaz?* In **Revista do Conselho Nacional de Política Criminal e Penitenciária**. v. 1, n. 21. Brasília: Ministério da Justiça, Conselho Nacional de Política Criminal e Penitenciária, 2008, p. 233.

⁷⁴ ALEXY, Robert. **Conceito e validade do Direito** (trad. Gercélia Batista de Oliveira Mendes). São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 3.

pensamento jurídico ocidental é dominada pela distinção entre direito positivo e direito natural.⁷⁵ É precisamente nessa distinção em que o positivismo ocupa um papel central.

A análise da evolução histórica da ocorrência do termo *positivismo* em textos legais pode levar o estudioso a buscar informações em literatura bastante antiga, dos séculos XI e XII, p.ex.⁷⁶ Mas, como o presente trabalho tem por objeto um setor específico da *doutrina* juspositivista contemporânea (o penal), e não a sua história, basta a constatação de que, modo geral, hoje, por positivismo jurídico costuma-se designar uma *epistemologia* específica e um *método interpretativo* rijo da lei.

É que “a doutrina juspositivista das fontes é baseada no princípio da prevalência de uma determinada fonte do direito (a lei) sobre todas as outras.”⁷⁷ Conforme BOBBIO, essa corrente do pensamento jurídico teve seu ápice no pensamento de Hans KELSEN.⁷⁸ Foi a diversidade de conceitos manipulados para a ordenação sistemática da ciência jurídica que levou KELSEN a propor a *Teoria Pura do Direito*, com a qual visava restringir todas as vicissitudes do Direito a um nível único: o *normativo*. O ponto básico de sua ideia consiste em separar o que é *ser* do que é *dever ser*. O primeiro, seria o *mundo natural*; o segundo, o *mundo das normas*.⁷⁹

Mas, se a única fonte do Direito é a própria lei, torna-se bastante difícil, na solução das controvérsias sociais cotidianas, adotar alguma solução que divirja da literalidade do texto legal. Como enfatizou BOBBIO, “quais são a tarefa e o método da ciência jurídica? É este o problema pelo qual o positivismo jurídico foi combatido com particular veemência pelos movimentos jurídicos a ele contrários (...).”⁸⁰ E é esse, basicamente, o problema a ser endereçado aqui;

⁷⁵ BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito**. (trad. Márcio Pugliesi). São Paulo: Ícone, 2006, p. 15. Itálicos originais.

⁷⁶ BOBBIO, Norberto. **O positivismo...**, p. 19.

⁷⁷ Idem, p. 162.

⁷⁸ Idem, p. 198.

⁷⁹ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **A ciência do direito**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 38.

⁸⁰ BOBBIO, Norberto. **O positivismo...**, p. 211.

porém, de um ângulo que não é comum: o dos reflexos desse esquema interpretativo nas *ciências criminais*.

Para isso, tratar-se-á, logo abaixo, dos principais fatores que contribuíram para a formação da doutrina do positivismo jurídico atual, partindo-se de referências modernas, por ser desnecessária – considerado o propósito do texto – a incursão em referências mais antigas ou mais complexas. Após, poder-se-á afirmar a existência de uma modalidade especial do positivismo jurídico: o *penal*. Nesse ponto, a pesquisa realizada por Ricardo de Brito A. P. FREITAS, intitulada *As razões do Positivismo Penal no Brasil*⁸¹, é a referência fundamental. Por fim, haverá referência à necessidade da *valorização da jurisprudência* como mecanismo apto a superar alguns dos problemas ocasionados pelo método positivista penal – resquício do juspositivismo primitivo.

Os três tópicos serão desenvolvidos brevemente, não apenas porque o tema do positivismo jurídico há tempos é investigado por experientes cientistas, os quais produziram vasta e quicá suficiente literatura a respeito; mas porque tal parece ser o que basta para que se forneçam alguns elementos que permitam afirmar estar em vigor o *positivismo jurídico-penal* no Brasil, bem como comentar e confrontar algumas de suas consequências.

2. Notas sobre a doutrina juspositivista moderna

Tercio Sampaio FERRAZ JR. explica que

“o positivismo jurídico, na verdade, não foi apenas uma tendência específica, mas também esteve ligado, inegavelmente, à necessidade de segurança da sociedade burguesa. O período anterior à Revolução Francesa caracterizara-se pelo enfraquecimento da justiça, mediante o arbítrio inconstante do poder da força, provocando a insegurança das decisões judiciais.”⁸²

O historiador italiano Paolo GROSSI também identificou o positivismo jurídico como resultado da ascensão política da burguesia francesa naquela

⁸¹ FREITAS, Ricardo de Brito A. P. *As razões do positivismo penal no Brasil*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

⁸² FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *A ciência do direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 32.

época, alocando-o em um conjunto de fatores que batizou de *absolutismo jurídico*, assim:

“absolutismo jurídico é um esquema interpretativo que, na minha visão, tendia a esclarecer também as indúvidas – mas quase sempre ignoradas – consequências negativas das concepções jurídicas burguesas. O grito da Marselhesa e os foguetórios disparados para as cartas dos direitos impediram muitas vezes de advertir quão limitador e inatural tinha sido o grande processo de panlegiferação e de codificação nos séculos XVIII e XIX.”⁸³

João Maurício ADEODATO, a respeito das críticas ao positivismo jurídico, aponta que “a objeção mais comum ao positivismo é que ele considera o direito auto-referente (...). Este o esvaziamento de conteúdo axiológico.”⁸⁴ Há divergência, entre alguns autores, sobre em que medida o positivismo tradicional ainda subsiste. Para o professor florentino, os burgueses revolucionários lançaram, estrategicamente, as bases de um novo sistema de poder, cujas fundações resistiram aos séculos. Assim é que chega ao seguinte diagnóstico:

“legislador, lei e legalidade pertencem àquela restrita categoria de ídolos – venerados e não discutidos – que dominam soberanos na mitologia do secularismo moderno; ídolos que, exatamente pelo seu pertencimento a uma civilização secularizada, devem impor-se com um seu próprio caráter de absolutismo e indiscutibilidade, e exigem uma aceitação passiva como toda mitologia que se respeite, inclusive a mais intramundana. Aceitação geral que houve, e foi passiva, e permaneceu passiva até hoje. É uma tal passividade que me parece hoje culturalmente inadmissível para o jurista; devemos derrubar o ‘legislador’ de um Olimpo muitas vezes não merecido e analisá-lo impiedosamente nas suas misérias; devemos sobretudo liberar-nos da idéia nefasta do valor taumatúrgico da lei, ou seja de uma juridicidade pensada e resolvida com *legalidade*.”⁸⁵

Por outro lado, há quem entenda que aquela vertente positivista clássica já não se encontra mais, desde o segundo pós-guerra. Segundo FERRAZ JR.,

“as críticas ao conceito de ciência jurídica deste tipo de positivismo costumam levantar a unilateralidade da sua concepção. (...) Por esta razão, uma parte da

⁸³ GROSSI, Paolo. **História da propriedade e outros ensaios**. (trad. Luiz Ernani Fritoli; Ricardo Marcelo Fonseca). Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 126.

⁸⁴ ADEODATO, João Maurício. **Ética e Retórica: para uma teoria da dogmática jurídica**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 379.

⁸⁵ GROSSI, Paolo. **História da propriedade...**, p. 130. Itálicos não originais.

doutrina do século XX recusará a concepção positivista de sistema, não só enquanto estrutura formal fechada e acabada, mas também enquanto instrumento metódico do pensamento jurídico.”⁸⁶

Luís Roberto BARROSO é específico ao lembrar que a decadência do positivismo jurídico “é emblematicamente associada à derrota do fascismo na Itália e do nazismo na Alemanha, regimes que promoveram a barbárie sob a proteção da legalidade. Ao fim da 2ª Guerra, a ética e os valores começam a retornar ao Direito.”⁸⁷ Esse pensamento acerca da origem do positivismo ainda é o dominante.⁸⁸ Mas é claro que, independentemente da força que se queira emprestar à *doutrina* juspositivista nos dias de hoje, ela não é mais como outrora. Acerca da bancarrota ético-política do positivismo legal rígido, sucessor imediato do jusnaturalismo, substituído definitiva e formalmente por aquele no final do século XVIII, cumpre destacar, com Luiz Fernando NIÑO, que

“ha sido en base a posturas que identificam a la voluntad del legislador impresa en la norma con el bien en sí mismo, y que – por ende – se limitam a verificar la existencia de una voluntad infractora de sus mandatos para desencadenar el aparato repressivo, sin reparar em otros elementos, que el nacionalsocialismo edificó la estructura jurídica apta para su desvario genocida.”⁸⁹

A pesquisa de Robert ALEXY levantou um interessante trecho de um acórdão do Tribunal Constitucional Federal alemão sobre o assunto, proferido em

⁸⁶ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **A ciência do direito**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 35.

⁸⁷ BARROSO, Luís Roberto. *Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (o triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil)*. In SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (Coord.). **A constitucionalização do Direito: fundamentos teóricos e aplicações específicas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 208.

⁸⁸ Registre-se a opinião contrária de Íñigo Ortiz de URBINA GIMENO, para quem o positivismo tem sido compreendido de forma equivocada pela literatura em geral, pois ele: *a)* não teria vínculo algum com movimentos nacionalistas ou nazistas; *b)* não seria similar a nenhum modo de *formalismo*; *c)* seu desprestígio, em matéria penal, não pode ser associada à queda de governos ditatoriais (**La excusa del positivismo: la presunta superación del “positivismo” y el “formalismo” por la dogmática penal contemporánea**. Pamplona: Thomson Civitas, 2007). Manuel ATIENZA, no seu prólogo a essa obra, afirma que possui dúvidas com relação à tese exposta por URBINA GIMENO, assim: “el Derecho formalmente válido pero contrario a los contenidos constitucionales (a los derechos fundamentales) no es plenamente válido; o sea, la noción de validez de nuestros Derechos nos es puramente formal-procedimental. La dificultad que yo veo en el positivismo jurídico, la razón por la que deberíamos dejarlo atrás (...), es que no permite operar con sentido en los sistemas jurídicos de los Estados constitucionales. (...) Es innecesario añadir que las dudas que a mí me pueda suscitar una tesis (...) no afecta para nada al valor de un libro que, por lo demás, se lee con agrado y con notable provecho” (Prólogo, p. 17-18).

⁸⁹ NIÑO, Luis Fernando. *Acerca del bien jurídico y del principio de lesividad*. In **Escritos em homenagem a Alberto Silva Franco**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 258.

1968. Trata-se um registro histórico da cultura judiciária alemã no período do segundo após-guerra. Veja-se o que decidiu a corte:

“o direito e a justiça não estão à disposição do legislador. A ideia de que um legislador constitucional tudo pode ordenar a seu bel-prazer significaria um retrocesso à mentalidade de um positivismo legal desprovido de valoração, há muito superado na ciência e na prática jurídica. Foi justamente a época do regime nacional-socialista na Alemanha que ensinou que o legislador também pode estabelecer a injustiça (...). Por conseguinte, o Tribunal Constitucional Federal afirmou a possibilidade de negar aos dispositivos ‘jurídicos’ nacional-socialistas sua validade como direito, uma vez que eles contrariam os princípios fundamentais da justiça de maneira tão evidente que o juiz que pretendesse aplicá-los ou reconhecer seus efeitos jurídicos estaria pronunciando a injustiça, e não direito (...).”⁹⁰

Há, ainda, outra decisão do mesmo tribunal, de 1973, noticiada por ALEXY, na qual restou estabelecido que “embora, em geral, lei e direito coincidam faticamente, isso não acontece de maneira constante nem necessária. *O direito não é idêntico à totalidade das leis escritas.*”⁹¹ Mas ADEODATO, ao estudar as opiniões de ALEXY, trata-as de modo mais realista, quando consigna que:

“a tendência dominante no debate acadêmico, na qual se inclui o pensamento de Alexy, parte da ideia de que o direito está vinculado a determinadas posturas morais, as quais valem por si mesmas, acima do pacto jurídico-político originário. *Enquanto isso, o chamado positivismo impera no mundo real, seja no primeiro, seja no terceiro mundo.*”⁹²

Realmente, a influência do positivismo no Direito Penal é, provavelmente, a principal causa da oposição teórica ao reconhecimento do *descaminho* como um crime tributário – em toda a amplitude que esse reconhecimento possibilita.

⁹⁰ O autor indicou a seguinte fonte para a decisão: “BVerfGE [Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, Decisões do Tribunal Constitucional Federal alemão] 23, 98 (106)” (ALEXY, Robert. **Conceito e validade do Direito**. (Trad. Gercélia Batista de Oliveira Mendes). São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 7).

⁹¹ O autor indicou a seguinte fonte para a decisão: “BVerfGE 34, 269 (286 s.).” (ALEXY, Robert. **Conceito...**, p. 10. Itálicos não originais).

⁹² ADEODATO, João Maurício. **Ética e Retórica...**, p. 357. Itálicos não originais.

3. O pós-positivismo

Com o desenvolvimento das *teorias da linguagem* (ou filosofias da linguagem) em geral, a ciência jurídica ganhou novos contornos, aproximando-se de áreas do conhecimento humano com as quais antes não tivera contato significativo, como a Semiótica e a Psicanálise, p.ex. Contribuições de autores como SAUSSURE, PEIRCE, AUSTIN, ECO, SEARLE e WITTGENSTEIN, apenas para lembrar alguns, fundamentam a recente concepção de que o Direito é um *fenômeno linguístico*.⁹³ Seu significado não é estanque, porque não diz – *não pode dizer* – estrita e exclusivamente com a letra da lei. Paulo Ricardo SCHIER frisa que, “ao buscar regular as condutas, a linguagem do Direito transmuta-se em enunciados escritos”, os quais são, por sua vez, consideravelmente dinâmicos.⁹⁴

Hoje, então, fala-se em *pós-positivismo*, como o movimento interpretativo no qual se pode inserir a ideia de *normatividade* dos princípios, de *lógica argumentativa* e de *hermenêutica democrática* (ou *constitucional*). É a corrente antagônica ao positivismo jurídico jacobino, a qual, segundo se afirma, contém as bases para a sua revisão. Paulo BONAVIDES entende que “é na idade do pós-positivismo que tanto a doutrina do Direito Natural como a do velho positivismo ortodoxo vêm abaixo (...)”.⁹⁵ Essa nova forma de pensar o âmbito jurídico inaugura a chamada era *pós-positivista*, que se inicia concomitantemente com o declínio do positivismo ortodoxo, após a queda do nazi-fascismo.⁹⁶ O pós-

⁹³ Vide, sobre isso, vide as pesquisas feitas por STRECK, Lenio Luiz. **(Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007 e por NEVES, Antônio Castanheira. **O actual problema metodológico da interpretação jurídica – I**. Coimbra: Coimbra, 2003.

⁹⁴ SCHIER, Paulo Ricardo. *Novos desafios da filtragem constitucional no momento do neoconstitucionalismo*. In SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (Coord.). **A constitucionalização do Direito: fundamentos teóricos e aplicações específicas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 255.

⁹⁵ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 265.

⁹⁶ FARIA JR., Jaime Mariz de; MACEDO, Sabrina Cavalcante de. *Mandado de injunção: instrumento pós-positivista de concretização constitucional*. In MOURA, Lenice S. Moreira de (Org.). **O novo constitucionalismo na era pós-positivista: homenagem a Paulo Bonavides**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 428.

positivismo “surge em resposta ao dogma positivista, contrariando suas características de cientificidade, objetividade, neutralidade, estatalidade e completude.”⁹⁷ Nas palavras de Luís Roberto BARROSO,

“a superação história do jusnaturalismo e o fracasso político do positivismo abriram caminho para um conjunto amplo e ainda inacabado de reflexões acerca do Direito, sua função social e sua interpretação. O pós-positivismo busca ir além da legalidade estrita, mas não despreza o direito posto; procura empreender uma leitura moral do Direito, mas sem recorrer a categorias metafísicas.”⁹⁸

O penalista URBINA GIMENO, sobre a evolução da ciência criminal nas últimas décadas em relação ao positivismo, aduz que “el Derecho penal académico continúa siendo una actividad esencialmente hermenêutica centrada en torno a la dogmática”, o que considera um avanço teórico.⁹⁹ O neoconstitucionalismo, movimento que defende uma interpretação que confirma maior eficácia às garantias constitucionais públicas e individuais, é comumente ligado ao pós-positivismo. Vislumbra-se uma renovação da hermenêutica jurídica.¹⁰⁰

De fato, Paolo COMANDUCCI explica que o *constitucionalismo* foi marcado por um processo durante o qual o Direito foi “impregnado”, “saturado” ou “embebido” pela Constituição, a qual pode ser caracterizada como “invasiva”, condicionando a legislação, a jurisprudência, a doutrina e os comportamentos dos atores políticos, sendo que se trata de uma classificação que comporta graduação: um ordenamento pode ser mais ou menos constitucionalizado.¹⁰¹

O *neoconstitucionalismo*, por sua vez, “surge justamente en conexión con el desarrollo del proceso de constitucionalización del derecho, y que pretende superar y, en un sentido, suplantar sea al positivismo jurídico sea al

⁹⁷ Idem, p. 427-428.

⁹⁸ BARROSO, Luís Roberto. *Neoconstitucionalismo...*, p. 208.

⁹⁹ URBINA GIMENO, Íñigo Ortiz de. **La excusa del positivismo: la presunta superación del “positivismo” y el “formalismo” por la dogmática penal contemporánea**. Pamplona: Thomson Civitas, 2007, p. 150.

¹⁰⁰ BARROSO, Luís Roberto. *Neoconstitucionalismo...*, p. 427.

¹⁰¹ COMANDUCCI, Paolo; AHUMADA, M. Ángeles; LAGIER, Daniel González. **Positivismo jurídico y neoconstitucionalismo**. Madrid: Fundación Coloquio Jurídico Europeo, 2009, p. 86.

jusnaturalismo.”¹⁰² Assim, se o positivismo instituiu a obrigação moral de se obedecer à lei, nesse especial sentido “el neoconstitucionalismo puede ser considerado como una moderna variante del positivismo ideológico del siglo XIX”, pois “se muestra proclive a entender que puede subsistir hoy una obligación moral de obedecer a la Constitución y a las leyes que son conformes a la Constitución.”¹⁰³ Explica, ainda, o cientista italiano, que, para a teoria neoconstitucional, “el estatalismo, el legicentrismo y el formalismo interpretativo, tres de las características destacadas del iuspositivismo” não são mais sustentáveis.¹⁰⁴

Mas, mesmo assim, noticia-se que ainda há, no Brasil, quem pratique aquele positivismo jurídico original: “a cultura calcada em manuais, muitos de duvidosa cientificidade, ainda predomina na maioria das faculdades de Direito. (...) O positivismo ainda é a regra.”¹⁰⁵

4. O positivismo jurídico-penal

Embora o *positivismo penal* não esteja presente nas anotações dos responsáveis pelas obras mais conhecidas, é lícito afirmar que se trata de uma simples variante do positivismo jurídico clássico e que, por produzir efeitos específicos na seara das ciências criminais, mereceu atenção individualizada apenas mais recentemente. Na sua base, apresenta as mesmas características da velha doutrina juspositivista. Uma dessas características consiste na função atribuída à jurisprudência pelos positivistas, a qual é explanada por BOBBIO:

“na realidade, a dissensão entre o juspositivismo e os seus adversários começa propriamente quando se trata de precisar a natureza cognoscitiva da jurisprudência. Para o primeiro, esta consiste numa atividade puramente *declarativa* ou *reprodutiva* de um direito preexistente, isto é, no conhecimento puramente *passivo* e *contemplativo* de um objeto já dado; para os segundos, a

¹⁰² COMANDUCCI, Paolo; AHUMADA, M. Ángeles; LAGIER, Daniel González. **Positivismo jurídico...**, p. 87-88.

¹⁰³ Idem, p. 96-97.

¹⁰⁴ Idem, p. 91.

¹⁰⁵ STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica...**, p. 80-81.

natureza cognoscitiva consiste numa atividade que é também *criativa* ou *produtiva* de um novo direito, ou seja, no conhecimento *ativo* de um objeto que o próprio sujeito cognoscente contribui para produzir.”¹⁰⁶

Embora “a *interpretación* do jurista, ao influenciar a produção das normas jurídicas”, possa “*influir na transformação do Direito*”¹⁰⁷, o positivismo difunde uma interpretação *estática* da lei, nunca contrariando sua literalidade. Genaro R. CARRIÓ, ao abordar a questão da interpretação da lei, delineia um percalço corriqueiro aos positivistas; embora não estivesse se referindo a eles expressamente. Comenta o seguinte:

“hay casos concretos que quedan comprendidos por el núcleo de significado central de las reglas, pero también hay otros que quedan ubicados em la zona de penumbra de ellas. La solución de los casos claros no ofrece problemas. Los problemas se presentan cuando se trata de resolver los casos dudosos. Aquí las reglas no dictan la solución.”¹⁰⁸

Eis o ponto que passa a interessar diretamente aos operadores da área criminal. É verdade que esse problema se repete nas demais áreas do Direito; porém, a gravidade das consequências é diferente. Antes de aprofundar esse aspecto, convém continuar a leitura dos comentários de CARRIÓ:

“(…) por eso mismo, para ser um buen juez no basta conocer las normas vigentes. Además hay que tener uma conciencia sensible a los valores morales, *economicos y políticos* – en sentido amplio – que están em juego, así como uma adecuada información de hecho relacionada con esos problemas valorativos.”¹⁰⁹

Nesse quadro,

“hay pensadores que son ciegos frente a los problemas de la penumbra y creen – o prefieren creer – que todos los casos concretos pueden ser resueltos com fundamento exclusivo em las reglas del sistema, o en combinaciones de ellas. Se los há llamado ‘formalistas’.”¹¹⁰

¹⁰⁶ Idem, p. 211. Itálicos originais.

¹⁰⁷ CINTRA DO AMARAL, Antônio Carlos. **O Positivismo Jurídico**. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 63. Itálicos originais.

¹⁰⁸ CARRIÓ, Genaro R. **Algunas palabras sobre las palabras de la ley**. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1971, p. 25.

¹⁰⁹ CARRIÓ, Genaro R. **Algunas palabras...**, p. 26. Itálicos não originais.

¹¹⁰ Idem, p. 27.

Formalistas que, aqui, também podem ser chamados de *positivistas*. A verdade é que, conforme recorda Delamar José Volpato DUTRA, “há muitas maneiras de caracterizar o positivismo. Uma delas é pelo assento no aspecto coercitivo do direito.”¹¹¹ Modo diverso de defini-lo “é pela negativa, seja de qualquer relação entre direito e moral, seja pela dicção da moral a partir de regras positivadas juridicamente.”¹¹²

Como já se sinalizou, o problema é que, em sede criminal, o positivismo produz resultados agravados, fomentando interpretações antiliberais que anulam o *direito à liberdade*, a *dignidade da pessoa humana* e consolidam, através da jurisprudência, um Direito Penal arbitrário e beligerante. Ricardo de Brito A. P. FREITAS desenvolveu pesquisa específica sobre o tema, a qual se focaliza nos reflexos do positivismo penal “na doutrina nacional no período compreendido entre 1884 (Tobias Barreto) e 1932 (Roberto Lyra), datas que correspondem, respectivamente, de modo aproximado, ao período de início da influência e de seu declínio.”¹¹³ O pesquisador estabelece a seguinte premissa:

“trabalho com a hipótese de que a doutrina nacional aderiu ao positivismo penal em razão, sobretudo, do caráter autoritário que impregna toda a formação histórica da sociedade brasileira e favorece a ascensão de ideologias penais antigarantistas, politicamente conservadoras e desfavoráveis à vigência dos direitos humanos.”¹¹⁴

A partir daí, FREITAS estuda a Escola Positivista italiana, iniciando pela obra do clássico CARRARA, a qual toma por paradigma para demonstrar o contraste com a revolução que veio após, representada pelas obras de LOMBROSO – o “pai do positivismo penal” –, FERRI e GAROFALO. Justifica a limitação da análise aos italianos porque “foi na Itália que as escolas penais adquiriram maior nitidez. Por fim, considere-se que, mais que quaisquer outros, foram os positivistas italianos aqueles que mais influenciaram a ciência penal de

¹¹¹ DUTRA, Delamar José Volpato. **Manual de filosofia do direito**. Caxias do Sul: EDUCS, 2008, p. 33.

¹¹² Idem, p. 41.

¹¹³ FREITAS, Ricardo de Brito A.P. **As razões do positivismo penal no Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. xxvii.

¹¹⁴ Idem.

nossos positivistas.”¹¹⁵

A tese proposta não dispensou a sempre necessária contextualização, pois “a abordagem história, malgrado o risco de propiciar uma justificação das ideologias com base em causas infra-estruturais, permite sintonizar as idéias jurídicas dominante com determinadas realidades sociais, propiciando a percepção de suas variadas implicações.”¹¹⁶

Assim é que o escritor desenvolve, desde a época de CARRARA, o exame do surgimento do positivismo penal, associado, como já se viu, ao declínio do jusnaturalismo. O aparecimento do “positivismo penal, no plano histórico, situa-se exatamente no período em que se inicia a democratização do Estado e da sociedade e amadurece passo a passo com a tendência do Estado em abandonar o padrão do Estado mínimo característico do liberalismo clássico.”¹¹⁷ E foram precisamente as críticas contra o individualismo liberal que causaram a origem “de uma concepção do direito penal que veio a enfatizar a sociedade e não o indivíduo.”¹¹⁸ Em termos mais práticos:

“o controle das massas trabalhadoras, organizadas, politizadas e exigentes em relação aos direitos sociais, exigia um maior protagonismo dos aparelhos do Estado, o que fez com que o novo direito penal positivista viesse a fugir completamente ao padrão clássico de controle da criminalidade, abandonando assim a preocupação com a preservação dos direitos individuais.”¹¹⁹

O autor torna claro, nessas observações, que a assim dita *evolução* dos direitos sociais de então, acompanhada por um engrandecimento da estrutura administrativa pública – em abandono gradativo às premissas do *livre mercado* –, apesar de haver gerado seus benefícios, repercutiu negativamente em outro setor do Direito Público: o Direito Penal.

É que a lógica para essa área jurídica funciona de acordo com padrões inversos: o estado mínimo, na área criminal, corresponde a mais garantias

¹¹⁵ Idem, p. xxix.

¹¹⁶ Idem, p. xxxi.

¹¹⁷ Idem, p. 61.

¹¹⁸ Idem, p. 49.

¹¹⁹ Idem, p. 61.

individuais, porque pautado em princípios especiais relevantíssimos, tais como a *intervenção mínima* e a pena criminal como *ultima ratio* política. Assim, a Escola Positivista é apontada como resultado da alegada insuficiência do padrão clássico, lançando as bases para a evolução de uma noção *antigarantista* de Direito Penal, desde que defende o *aumento* da estrutura estatal, justificado na necessidade de prover mais direitos sociais. Em outras palavras, “a concepção penal positivista traduz um direito penal máximo, onde o Estado exerce o poder de punir de forma excessivamente abrangente, com o sacrifício das garantias penais mais elementares. *O direito penal positivista é, portanto, um direito de intervenção máxima e não de intervenção mínima.*”¹²⁰

Foi justamente essa espécie de positivismo que, na última década do século XIX bem como nas primeiras do século XX, tornou-se hegemônica na doutrina nacional.¹²¹ E isso é estranhável, desde que formação dos bacharéis em Direito em nosso país normalmente toma como base os postulados iluministas do século XVIII.

Para FREITAS, essa contradição pode ser explicada pelo condicionamento que o atrasado desenvolvimento da economia brasileira provocou na formação sociopolítica e cultural, considerado o contexto internacional. A “posição subalterna do país no plano da economia mundial” determinou a formação das relações sociais de então.¹²² O cultivo extensivo de cana-de-açúcar criou uma verticalização das relações sociais, com a escravidão, p.ex. Todo o desenvolvimento das relações pessoais girava em torno das formas comerciais, as quais tinham como fim precípua gerar riqueza para as elites, em detrimento das classes inferiores. Esse quadro produziu reflexos até depois da República, vincando na história da nação os traços de uma sociedade autoritária.¹²³

Ademais, o liberalismo brasileiro “não se mostrou favorável à democracia. O seu ajuste ao conservadorismo nacional o impediu de servir na medida desejável ao ideal democrático, favorável à soberania popular e à igualdade

¹²⁰ Idem, p. 206. Itálicos não originais.

¹²¹ Idem, p. 348.

¹²² Idem, p. 349.

¹²³ Idem, p. 360.

jurídica e política.”¹²⁴ Daí é que houve várias propostas de reforma legislativa, quase todas antigarantistas, muitas das quais defendendo a pena de morte. Todas elas eram reprodução servil dos fundamentos positivistas dos italianos FERRI e GAROFALO.

A *textualidade rigorosa*, que se designa autossuficiente, indiferente às vicissitudes da realidade social no contexto *mundializado* e ultradinâmico de hoje, ainda é um dos métodos utilizados por um grande número de intérpretes, conscientemente ou não, para fazer valer suas ideologias repressivas através das (pobres) interpretações da lei penal que elas motivam. Trata-se, logo, do *positivismo jurídico-penal*, corriqueiramente localizável na realidade forense e científica brasileira.

Embora a pesquisa de FREITAS se tenha focado em um período bem determinado da história jurídica do país, em momento algum ele negou – pelo contrário – que ainda hoje o método do positivismo é o mais empregado para negar garantias fundamentais ao jurisdicionado. Ao menos se tem feito cada vez mais presente a discussão sobre o chamado *pós-positivismo*, que parece ser o nome dado a tudo o quanto seja oposto à pura, simples e solitária aplicação da lei como método de compreensão do Direito.

Mas onde a lei é falha e sem sentido – porque muitas vezes ela o é –, rigorosa deve ser a prudência do julgador. Não se pode consentir com a letra estagnada da lei quando ela encerra desconformidades sintomáticas: é dizer, ao invés de se discutir *a partir da lei*, deve, em tais situações, ser posta em discussão *a própria lei*.¹²⁵ Uma das maneiras de se fazê-lo é através do Poder Judiciário.

Ao *real* benefício da sociedade – em um determinado contexto e respeitando-se a possibilidade de decisão *contramajoritária*, ou seja, que não reverencia o aplauso das massas – e à interpretação coerente da Constituição é que se deve ceder, e não à “intenção do legislador”, muitas vezes indeterminável ou defasada pelo passar dos anos. Por essa intervenção judicial, desde que

¹²⁴ Idem, p. 354.

¹²⁵ STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica...*, p. 74.

pautada em um conhecimento *pós-positivista* e *garantista* da lei penal, é que se poderá realizar, talvez, uma exegese mais adequada das garantias constitucionais dos jurisdicionados.

Capítulo 3 – O poder criador da jurisprudência

1. *A judicial review*¹²⁶

Como se viu, o *positivismo penal*, que ainda hoje conta com muitos representantes na doutrina nacional, é alheio à *virada constitucional*, que, na Europa, veio pós-1945 e, no Brasil, veio tardiamente, em 1988.¹²⁷ Como superar esse obstáculo epistemológico? Ele decorre do persistente *positivismo jurídico*, um dos legados dos movimentos revolucionários de inspiração racionalista do final do século XVIII, que gerou entraves também no Direito Penal.

Os autores filiados a tal concepção antigarantista ignoram, geralmente, a possibilidade de uma *judicial review* sobre qualquer interpretação que se faça da lei, como se o Judiciário fosse simples repetidor do texto legal, sem papel ativo na *construção* do Direito. Muitos julgadores corroboram essa falsa impressão quando reproduzem fórmulas vazias e indiferentes à realidade do fato, esquecendo-se da importância do papel que desempenham quando conformam a lei à verdade social. Em outras palavras, “o juiz *cria* Direito, não sendo apenas *a boca que pronuncia as palavras da lei*.”¹²⁸

Mas a jurisprudência pode ser considerada *fonte secundária* das normas penais. Assim entende José Frederico MARQUES, que reconhece a existência de inúmeros exemplos da influência exercida pelos pronunciamentos jurisdicionais

¹²⁶ Em tradução livre: “revisão jurisprudencial”. Trechos do artigo DOTTI, René Ariel; SCANDELARI, Gustavo Britta. *A exigência do exaurimento da via administrativa nos crimes de descaminho*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 97, n. 877, nov./2008, p. 399-426, foram parcialmente atualizados e adaptados para serem utilizados no presente tópico.

¹²⁷ BARROSO, Luís Roberto. *Neoconstitucionalismo...*, p. 204-207.

¹²⁸ CINTRA DO AMARAL, Antônio Carlos. **O Positivismo Jurídico**. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 65. Itálicos originais.

na evolução e aplicação das regras punitivas.¹²⁹ Há um grande número de precedentes que servem para a revisão e modificação do direito positivo. Embora não seja considerada *fonte formal* do Direito Penal (aspecto reservado somente à lei escrita), nenhuma dúvida remanesce quanto à influência exercida pelas decisões dos juízes e tribunais para muito além dos limites do caso julgado.

A propósito, para Miguel REALE “o ato de julgar não se reduz a uma atitude passiva diante dos textos legais, mas implica notável margem de poder criador”¹³⁰, eis que a jurisprudência muitas vezes inova em matéria jurídica,

“estabelecendo normas que não se contêm estritamente na lei, mas resultam de uma construção obtida graças à conexão de dispositivos, até então considerados separadamente, ou, ao contrário, mediante a separação de preceitos por largo tempo unidos entre si. *Nessas oportunidades o juiz compõe para o caso concreto uma norma que vem completar o sistema objetivo do direito*”.¹³¹

Partindo da regra do art. 5º da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-Lei 4.657, de 4 de setembro de 1942)¹³², Alípio SILVEIRA observa que os magistrados praticam, em seu ofício, uma verdadeira *reelaboração legislativa*.¹³³ Em outra obra, acentua que não é somente na interpretação propriamente dita, por valorações político-sociais, que se abre margem à reelaboração da lei. Em verdade,

“na esfera da adaptação da lei ao caso concreto, essa reelaboração também existe. Com a diferença de que, em vez de se concentrar na norma abstrata, geral, ela passa a se desenvolver no âmbito da particularidade, da singularidade, não se limitando a constituir uma dedução lógico-formal da norma abstrata. É unânime, a respeito, a moderna doutrina, sufragada pelo art. 5.º da LICC.”¹³⁴

CAPPELLETTI afirma que não é diversa a natureza dos processos legislativo e judiciário, porque “ambos constituem processos de criação do

¹²⁹ MARQUES, José Frederico. **Tratado de direito penal**. 2. ed. v. 1. São Paulo: Saraiva, 1964, p. 195.

¹³⁰ REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. São Paulo: Saraiva, 1985, p. 168.

¹³¹ REALE, Miguel. **Lições...**, p. 168. Itálicos não originais

¹³² “Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.”

¹³³ SILVEIRA, Alípio. **Hermenêutica Jurídica**. São Paulo: Leia Livros, [s.d.]. v. 4, p. 200.

¹³⁴ SILVEIRA, Alípio. **O papel do juiz na aplicação da lei – doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Universitária de Direito, 1977, p. 10.

direito”.¹³⁵ Algumas Súmulas do STF converteram-se, com a reforma da Parte Geral do Código Penal (Lei 7.209/84), em lei. Como exemplos, podem ser referidas as Súmulas 146 (CP, art. 110 *caput* e §1º¹³⁶); 388¹³⁷ (CP, art. 107, VII e VIII¹³⁸); 499 (CP, art. 77, §1º); 604 (CP, arts. 110 e 112). Também como fruto de decisões reiteradas dos tribunais adveio o art. 120 do CP: “a sentença que conceder perdão judicial não será considerada para efeitos de reincidência”.¹³⁹ Com os Juizados Especiais Criminais, instituídos pela Lei nº 9.099, de 26 de setembro de 1995, a jurisprudência passou a adotar, nas transações entre réu e vítima, a doação de alimentos ou medicamentos, antecipando-se, assim, à Lei nº 9.714, de 25 de novembro de 1998, que deu nova redação ao art. 44 do CP.

ANDREUCCI observa que a criação do Direito pela jurisprudência defluiu dos muitos casos em que se constata a *ausência de previsão legal* expressa e a *falta de lógica* no texto normativo, tendendo, com isso, à busca da exata proporção capaz de superar o conflito entre a forma e a realidade. É como ocorre nas hipóteses de lacunas, antinomias e de muitos aspectos do crime e da pena, os quais evidenciam que a lei, abstrata, não pode profetizar o multifário emanado da vida real.¹⁴⁰

O tema da jurisprudência como fonte do Direito ganhou especial projeção com a introdução da Súmula de Efeito Vinculante (art. 103-A da Constituição, incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004). Desde 2007, o STF já publicou mais de trinta súmulas vinculantes. E não são apenas os julgados do STF que têm destaque na formação das leis. Conforme notícia específica, o STJ, corte cuja função é uniformizar a interpretação da lei federal brasileira, há tempos tem causado modificações nas ações do Poder Legislativo:

¹³⁵ CAPPELLETTI, Mauro. **Juízes legisladores?** (Trad. Carlos Alberto Álvaro de Oliveira). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1993, p. 27.

¹³⁶ Dispositivo alterado pela Lei nº 12.234, de 5 de maio de 2010.

¹³⁷ Súmula revogada pelo Tribunal Pleno do STF no julgamento do HC 53777 (DJ de 10.9.76).

¹³⁸ Dispositivo revogado pela Lei nº 11.106, de 28 de março de 2005.

¹³⁹ Como exemplos: STF – 2ª T. – RE 104099; RHC 57798; STF – 1ª T. – RE 92907; RE 97545. O precedente do RE 104679 – 2ª T. – DJ de 6.12.85, veio, inclusive, após a Lei nº 7.209, de 11 de julho de 1984, a qual deu ao art. 120 do CP a redação que hoje possui.

¹⁴⁰ ANDREUCCI, Ricardo Antunes. **Direito penal e criação judicial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 62. Trata-se de edição em número limitado, de iniciativa do próprio autor, para disputar concurso para o cargo de Professor Titular de Direito Penal, da Faculdade de Direito da USP.

“há algum tempo esse papel vem influenciando diretamente no arcabouço legal do país. Isso pode ser observado desde o importante papel desempenhado por magistrados da casa na elaboração de novas normas processuais para a Nação, tanto na esfera cível quanto na penal, até a inserção dessa jurisprudência cimentada ao longo dos anos nas leis.”¹⁴¹

A notícia segue indicando vários exemplos de precedentes do STJ que motivaram alterações em textos de lei. Prova maior disso são as duas recentes *Comissões de Juristas*, ambas coordenadas por ministros do STJ, uma formada com a finalidade de elaborar um novo Código de Processo Civil; outra visando a reforma global do Código de Processo Penal. As duas comissões observam, como um dos critérios para a empreitada, as decisões do STJ sobre as várias perspectivas da legislação processual nacional.¹⁴²

2. Um Judiciário guardião das garantias

Já transcorreu certo tempo desde a recomendação de Mario GUIMARÃES, Ministro do Supremo Tribunal Federal na década de 1950, de que “seria o império da desordem se cada qual pudesse, a seu arbítrio, suspender a execução da norma votada pelos representantes da nação.”¹⁴³ A apreensão decorre do fato de que “o povo cometeu aos membros da assembléia, e não a juízes, a tarefa de formular as regras jurídicas que o hão de governar.”¹⁴⁴

Não há como negar, também, que, ao contrário do que parece ditar a tradição da *civil law*, os encarregados de formular a redação das leis não são (e nunca foram) previdentes. Todo julgador carrega a sina de ter que decidir casos sobre os quais a legislação simplesmente não tem nenhum comentário a fazer.

¹⁴¹ *Jurisprudência do STJ influencia cada vez mais a elaboração de leis*, em 3.1.2010. Disponível em: http://www.stj.gov.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp?tmp.area=398&tmp.texto=95438, acesso em 3.1.2010.

¹⁴² Especificamente quanto ao Projeto de Lei do Senado nº 156/2009 (novo Código de Processo Penal), conforme redigido pela Comissão de Juristas (antes das alterações aprovadas em março de 2010 na Comissão do Senado de Constituição, Justiça e Cidadania), vide: COUTINHO, Jacinto Nelson de; CARVALHO, Luis Gustavo Grandinetti Castanho (Org.). **O novo processo penal à luz da Constituição, análise crítica do Projeto de Lei nº 156/2009, do Senado Federal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

¹⁴³ GUIMARÃES, Mario. **O Juiz e a função jurisdicional**. Rio de Janeiro: Forense, 1958, p. 330.

¹⁴⁴ GUIMARÃES, Mario. **O Juiz...**, p. 330.

GUIMARÃES, diante desse familiar cenário, notou que “no trabalho de adaptação é que se desenvolve o esforço ciclópico do juiz. Deve o magistrado ser fiel à lei, procurando, todavia, sem destruí-la, ajustá-la aos fatos sociais.”¹⁴⁵

É quanto a essa instrução que o Judiciário, no que toca à equiparação do crime de *descaminho* ao crime tributário, não pode ser reticente. A jurisprudência, no ponto, frequentemente nega o tratamento equitativo referindo, como fundamento, outros julgados nos quais constariam as razões pelas quais não se poderia concluir se tratar de crimes da mesma natureza.¹⁴⁶ No entanto, quando se buscam tais razões, encontram-se, quase sempre, afirmações como a seguinte: “importando ainda destacar que o crime de descaminho não exige prévia constituição do crédito tributário.”¹⁴⁷ Então, os autores que empreendem a análise *positivista* da lei penal passam a acolher a inércia dos juízes e a asseverar, mais uma vez e singelamente, que o crime de descaminho não é crime tributário porque a lei não o afirma e a jurisprudência não o reconhece como tal.

Mas a possibilidade de revisão desse entendimento já foi sinalizada pela 6ª Turma do STJ, ao estabelecer que o descaminho é igual aos crimes tributários (HC 48805; HC 67415) e reconhecer, coerentemente, a necessidade do prévio término do processo administrativo especificamente para o descaminho (HC 109205; HC 113145; RHC 25228). De fato, há pouco tempo decidiu-se que “*não há razão lógica* para se tratar o crime de descaminho de *maneira distinta* daquela dispensada aos *crimes tributários em geral*.”¹⁴⁸

Contudo, trata-se, ainda, de entendimento jurisprudencial minoritário. Muitos julgadores, ao reproduzir fórmulas vazias e alheias à realidade do fato, esquecem-se da importância da função jurisdicional ao conformar a lei com a verdade social e corroboram, conseqüentemente, a falsa impressão de que a

¹⁴⁵ Idem, p. 332.

¹⁴⁶ Como exemplos, vide os seguintes: TRF 4ª R. – RESE 0011311-44.2007.404.7000 – 7ª T. – Rel. Des. Fed. Néfi Cordeiro – DJ de 26.8.10; TRF 4ª R. – HC 2008.04.00.010010-8 – 8ª T. – Rel. Des. Fed. Paulo Afonso Brum Vaz – DJ de 23.5.08; STJ – RMS 8216/SP – 5ª T. – Rel. Min. Gilson Dipp – DJ de 13.5.02; TRF 1ª R. – HC 0000517-25.2009.4.01.0000 – 4ª T. – Rel. Des. Fed. Mário Cesar Ribeiro – DJe de 25.2.10; TRF 4ª R. – HC 2007.04.00.041889-0 – 8ª T. – Rel. Claudia Cristina Cristófani – DJ de 30.1.08.

¹⁴⁷ TRF 4ª R. – HC 2007.04.00.041889-0 – Rel. Juíza Claudia Cristina Cristófani – 8ª T. – DJ de 30.1.08.

¹⁴⁸ STJ – HC 48805/SP – 6ª T. – Rel. Min. Maria Thereza R. de Assis Moura – DJ de 19.11.07. Itálicos não originais.

jurisprudência não é fonte da lei. Prendem-se unicamente à circunstância de que inexistente *lei* que conceda aos acusados de descaminho a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, descurando-se, com isso, de sua função primordial: *interpretar* as normas aplicáveis ou as omissões do ordenamento e conferir-lhes um significado congruente com o entendimento vigente quanto aos demais crimes tributários.

Sabe-se que, em razão das

“diferenças existentes entre as duas famílias de Direito (*Common Law* e *Civil Law*), a dogmática dos países da família romano-germânica resiste a formular a sujeição dos conceitos clássicos da doutrina penal aos limites impostos pela necessidade de constitucionalização das normas penais.”¹⁴⁹

Mas esse não é um obstáculo intransponível. É claro que “a separação entre os sistemas de civil law e common law é fundada na tradição desses sistemas, e, por isto, não se pode desconsiderar aspectos políticos e culturais que estão à base de suas respectivas histórias.”¹⁵⁰ Não é possível, logo, sobrepor o modelo anglo-saxônio ao nosso, tampouco diminuir a importância do Legislativo brasileiro.

No entanto, o papel do juiz no *civil law*, hoje, é muito mais ativo do que o foi em sua origem, aproximando-se em muito do juiz da *common law*.¹⁵¹ Para MARINONI, “o juiz que controla a constitucionalidade da lei obviamente não é submetido à lei. O seu papel nega a ideia da supremacia do legislativo. O juiz (...)

¹⁴⁹ OLIVEIRA ROCHA, Luiz Otavio de. *O princípio de proporcionalidade como instrumento de controle constitucional das normas penais*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 89, v. 772, fev./2000, p. 475.

¹⁵⁰ MARINONI, Luiz Guilherme. *A transformação do civil law e a oportunidade de um sistema precedentalista para o Brasil*. In DOTTI, Rogéria (Coord.). **Cadernos Jurídicos da OAB/PR**, Curitiba, n. 3, jun./09, p. 1.

¹⁵¹ É interessante a noção de que a “*common law is not a stagnant pool, but a moving stream*” (tradução livre: “a *common law* não é uma lagoa plácida, mas um riacho em movimento” – *Hilen v. Hays*, 673 S.W.2d 713, 1984). Ou, ainda, de que “*jurisprudence, even when it arises to the level of jurisprudence constante, is a secondary law source; judicial decisions are not intended to be an authoritative source of law, and, thus, the civilian tradition does not recognize the doctrine of stare decisis*” (tradução livre: “a jurisprudência, mesmo quando alcança o patamar da jurisprudência constante, é uma fonte secundária da lei; as decisões judiciais não se destinam a ser uma fonte impositiva do Direito e, assim, a tradição civilista não reconhece a doutrina do *stare decisis*” – *Royal v. Cook*, 984 So. 2d 156, La. Ct. App. 2008). As decisões da Suprema Corte, porém, têm característica vinculante: “*the Supreme Court's rules are not aspirational; rather, they have the force of law*” (tradução livre: “as decisões da Suprema Corte não são meras recomendações; ao contrário, elas têm força de lei” – *People v. Young*, 903 N.E.2d 434, 2009).

confere sentido à lei.”¹⁵² Mesmo assim, parece haver um desdém em relação a essa nova postura do magistrado, “pois não há qualquer empenho em ressaltar que o juiz, no Estado constitucional, deixou de ser um mero servo do legislativo.”¹⁵³

Realmente, vê-se que a literatura tem articulado com esse problema da forma como lhe convém. Quando o autor pretende conferir certa legitimidade (ou melhor, *autoridade*) ao seu argumento ou proposição, busca, na jurisprudência, um julgado que a confirme. A maioria dos julgados, no *civil law*, não possui nenhuma força vinculante. Entretanto, quando um precedente que agrada o intérprete é localizado, ele é quase sempre citado em tom conclusivo. O que se dizer dos demais julgados, alguns em sentido contrário e outros no meio termo? Eles são precisamente o indício de que o juiz pode entrever, nas leis, algo que elas não dizem.

A questão inegável, como lembra Teresa Arruda Alvim WAMBIER, é que “sociedades mais complexas e a acessibilidade do Judiciário acabaram por tornar a ‘segurança’, gerada por esse método, impossível de ser mantida. A interpretação tornou-se imprescindível, como pressuposto da atividade de aplicação da lei.”¹⁵⁴ Atualmente, tem-se como objetivo comum a ambas as culturas a busca pela *coerência* – seja em relação ao sistema ou ao ordenamento escrito (*civil law*), seja em relação a um ou outros precedentes aplicáveis (*common law*).¹⁵⁵

Quando notada, a postura ativista do Judiciário – notadamente a do Supremo Tribunal Federal –, não tem escapado a críticas. Diogo TEBET relata que, quase sempre, quando a corte constitucional desempenha interpretação que favorece ao acusado – como, p.ex., uma mais pautada em princípios do que em lei infraconstitucional expressa – o setor mais conservador da sociedade acusa-o

¹⁵² MARINONI, Luiz Guilherme. *A transformação...*, p. 2.

¹⁵³ Idem.

¹⁵⁴ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. *Interpretação da lei e de precedentes: civil law e common law*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, a. 99, v. 893, mar./10, p. 36.

¹⁵⁵ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. *Interpretação da lei...*, p. 39.

de desrespeitar a separação dos poderes.¹⁵⁶ Trata-se de um problema que também existe na *common law*, na qual, segundo anota Kai AMBOS, é igualmente difícil “traçar os limites entre a criação constitutiva e a interpretação declaratória do direito. É claro que a *ratio decidendi* das decisões dos tribunais superiores ostenta eficácia vinculante, (...) porém, muitas vezes não fica claro qual é o direito vigente.”¹⁵⁷

Ou seja, o ponto que não pode ser desconsiderado é que os dois modelos têm sofrido, há algum tempo, uma *junção*: países da tradição *common law* apresentam tendências codificadoras e nações adeptas ao *civil law* sentem falta do “reforço da importância dos julgamentos dos Tribunais”.¹⁵⁸ E no Brasil não é diferente. O “*common law* à brasileira” é híbrido, tímido e ainda não sistematizado, mas é claramente identificável pela valorização do poder de criação do Judiciário – o qual parece reclamar fração de um espaço que até então pertencia ao império da lei.¹⁵⁹

Esse *ativismo judicial* é decorrência do chamado *neoconstitucionalismo*, movimento caracterizado precisamente pela expansão da jurisdição constitucional que adveio na Europa após a segunda guerra mundial, concretizando a premissa da força normativa da Constituição¹⁶⁰ e dando azo ao

¹⁵⁶ TEBET, Diogo. *Ativismo judicial e processo penal: mais Warren’s Court e menos law and order*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, a. 17, n. 205, dez., 2009, p. 6-7.

¹⁵⁷ AMBOS, Kai. **Direito Penal: fins da pena, concurso de pessoas, antijuridicidade e outros aspectos**. (Trad. Pablo Rodrigo Alflen da Silva). Porto Alegre: 2006, p. 164. O autor, nessa altura de sua obra, traça um paralelo entre o *princípio da legalidade* no *civil law* e na *common law* (no qual referido postulado igualmente existe, prescindindo, apenas, da modalidade *lex scripta*). Conclui que “nem sempre é possível traçar, já no plano do tipo penal, os limites entre a criação judicial inadmissível – Judicial Law Making [postulado segundo o qual não se admite a criação de tipos penais pela jurisprudência] – e a interpretação, bem como a aplicação admissível do direito vigente a novos fatos – como, aliás, também ocorre no direito penal internacional (...)” (p. 173). No Brasil, é claro, não há polêmica quanto à impossibilidade dos tribunais criarem novos tipos penais, seja porque não se admite o *costume* como fonte de criminalização, seja porque o art. 5º, XXXIX, CF, exige, para tanto, *lei* anterior. Ainda assim, subsiste, em nosso país, o problema de *interpretações* ampliativas da lei, conferindo-lhe sentido repressivo quando o tem, o que se iguala, na prática, a uma criação de lei (criminalização) pelo Judiciário.

¹⁵⁸ THEODORO JÚNIOR, Humberto; NUNES, Dierle; BAHIA, Alexandre. *Breves considerações sobre a politização do Judiciário e sobre o panorama de aplicação no direito brasileiro – Análise da convergência entre o civil law e o common law e dos problemas da padronização decisória*. In **Revista de Processo**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 35, n. 189, nov./2010, p. 40-41.

¹⁵⁹ THEODORO JÚNIOR, Humberto; NUNES, Dierle; BAHIA, Alexandre. *Breves considerações...*, p. 41-43.

¹⁶⁰ HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. (Trad. Gilmar Ferreira Mendes). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.

desenvolvimento de uma dogmática jurídica comprometida mais com a efetivação das garantias nela contidas do que com a legislação infraconstitucional.¹⁶¹ Outro efeito dessa mudança da “cultura jurídica” seria a *judicialização* de questões políticas e sociais – algumas das quais passaram a ser decididas por juízes e não pelo Congresso Nacional – a qual, no Brasil, foi causada pela redemocratização do país, formalizada com a promulgação da Constituição de 1988.¹⁶²

De acordo com a pesquisa de José Joaquim Gomes CANOTILHO, o *ativismo judicial* expõe o problema pelo qual “os juízes têm de escolher entre ser e permanecer magistrados, abdicando de criar o direito ou arvorar-se a criadores de direito”. Outra controvérsia relacionada ao tema leva em conta o meio *global*, e tem a ver com o “uso de fontes estrangeiras” em decisões judiciais, como um dado “profundamente inovador na interpretação/aplicação do direito”. Com isso, a solução de grandes polêmicas ligadas a questões da vida (aborto, fertilização assistida, eutanásia etc.), questões da moral, questões penais (pena de morte e outras) e questões ambientais são cada vez mais internacionais e, “se não legitimam um discurso transnacional em sede de decisões jurisprudenciais, implicam, apesar de tudo, uma nova centralidade ético-jurídica”, pela qual os juízes são convocados a “estar no mundo”. O desafio, pois, é a “inclusão jurídica nas constelações éticas pós nacionais.”¹⁶³

Para BARROSO, afora aporias específicas, o *ativismo judicial* representa, antes de tudo, uma nova postura do intérprete, uma maneira de contornar a lei ordinária, através da potencialização do alcance do texto constitucional. O jurista reconhece que há riscos à legitimidade democrática, envolvendo, ainda, a politização do Judiciário. Mas, para ele, a verdade é que esses riscos, em nosso Estado de Direito Democrático, não podem ser eliminados, apenas reduzidos,

¹⁶¹ BARROSO, Luís Roberto. *Neoconstitucionalismo...*, p. 209.

¹⁶² BARROSO, Luís Roberto. *A judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática*. In **Revista Atualidade Jurídicas** – revista eletrônica do Conselho Federal da OAB. n 4, jan./fev. 2009, p. 3. Disponível em: <http://www.oab.org.br/oabeditora/users/revista/1235066670174218181901.pdf>, acesso em 12.06.2010.

¹⁶³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *O ativismo judiciário: entre o nacionalismo, a globalização e a pobreza*. In MOURA, Lenice S. Moreira de (Org.). **O novo constitucionalismo na era pós-positivista: homenagem a Paulo Bonavides**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 49-50.

bastando, para tanto, que os magistrados se limitem a aplicar a Constituição e as leis, respeitando, na medida do possível, as escolhas do legislador.¹⁶⁴ Tendo em conta essa definição, parece que as críticas deveriam ter como alvo não a postura *ativista*, mas a postura *ativa* do juiz que “extrapola as funções institucionais do julgador, afetando sua imparcialidade, sendo potencialmente danosa à dignidade humana e desequilibradora de um processo penal justo.”¹⁶⁵

Apesar do rumoroso ocaso do método positivista ortodoxo de interpretação e do fato de que, em plena *civil law*, o *papel criador* da jurisprudência tornou-se não apenas claro, mas, também, indispensável, permanece a distração de juízes e de pesquisadores, que veem na omissão da lei a resposta final a novos conflitos cuja adequada solução é, na realidade, plenamente possível e depende apenas do devido exercício de inteligência das normas já existentes, tanto legais quanto judiciais.

O Judiciário não desertou de sua missão de (re)*interpretar* o direito posto – notadamente quanto aos *princípios penais* –, o qual não deve servir como barreira ao desenvolvimento social, nem como estímulo ao abuso de criminalização. Essa tarefa provê, por via transversa, um foco de esperança no combate ao raciocínio lógico-formal de aplicação da *lei penal*.

Na célebre obra de Piero CALAMANDREI, o escritor italiano, com a sensibilidade que lhe é peculiar, não perdeu de vista que, em meio a teorizações possíveis, a *individualidade* de cada juiz sempre representa um fator que, embora imprevisível, tem grande relevo no *sentido* da decisão judicial e, via de consequência, na prolação da *justiça*:

“como pode ser resolvido o angustiante dilema entre o cômodo conformismo, apegado ao que sempre foi decidido (*stare decisis*), e a consciência inquieta, que cada vez quer refazer seus cálculos? Tudo depende do juiz em que se produz esse embate. O risco das causas costuma estar neste antagonismo: entre o juiz lógico e o juiz sensível; entre o juiz consequencial e o juiz precursor; entre o juiz que para não cometer uma injustiça está disposto a se rebelar contra a tirania da

¹⁶⁴ Idem, p. 17-18.

¹⁶⁵ TEBET, Diogo. *Ativismo judicial...*, p. 7.

jurisprudência e o juiz que, para salvar a jurisprudência, está disposto a deixar esmagar nas inexoráveis engrenagens da sua lógica um homem vivo.”¹⁶⁶

¹⁶⁶ CALAMANDREI, Piero. **Eles, os Juízes, vistos por um Advogado**. (Trad. Eduardo Brandão). São Paulo: Martins Fontes, 1995, p. 185. Existe uma interessante tese, recém publicada, sobre os variados aspectos filosóficos e psicanalíticos que concorrem para a formação subjetiva, em cada magistrado, da *decisão judicial*: MARRAFON, Marco Aurélio. **O caráter complexo da decisão em matéria constitucional – discursos sobre a verdade, radicalização, hermenêutica e fundação ética na prática jurisdicional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

PARTE II – QUESTÕES PENAIS E TRIBUTÁRIAS REFERENTES AO DESCAMINHO

Capítulo 1 – Os objetivos do Direito Penal e os respectivos princípios

“Especial cuidado deve ter o legislador da intervenção econômica do estado, evitando a tentação de socorrer-se permanentemente do direito penal; essa tendência penalística ‘inflacionária’ pode questionar o princípio da intervenção mínima.”¹⁶⁷

1. A validade do objetivo de proteção de bens jurídico-penais

Ainda se discute qual a finalidade do Direito Penal. E a questão é realmente complexa, pois abrange outras áreas do conhecimento humano, na medida em que tem por base a busca pela *legitimidade* da mais grave forma de intervenção estatal na esfera particular: a pena criminal. O desenvolvimento apropriado dessa problemática reclama não apenas indagações de *ciências criminais*, mas também filosóficas, sociológicas e psicanalíticas, para citar apenas três.¹⁶⁸

Não se pode, aqui, diante da limitação temática, investigar a fundo essa importante seção do conhecimento jurídico, que está longe de se pacificar. Mas, como é indispensável, ao desenvolvimento desta pesquisa, investigar o *bem jurídico* do crime de descaminho e bem como alguns detalhes de sua proteção penal, convém retomar a matéria, ainda que superficialmente.

Pela mesma razão, alguns princípios penais serão tratados adiante. Dentro do contexto de um *Direito Penal mínimo*, pautado pelo conhecimento garantista da ciência criminal, os princípios estão, sempre, em uma ligação de dependência e de inter-relação de tal profundidade que, por vezes, confundem-se. Independentemente disso, importa rever, aqui, alguns aspectos elementares dos princípios da *intervenção mínima*, da *insignificância* e da *presunção de*

¹⁶⁷ BATISTA, Nilo. **Introdução Crítica ao Direito Penal Brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro: Revan, 2001, p. 89-90. Itálicos não originais.

¹⁶⁸ Luigi FERRAJOLI aponta que uma investigação deste tipo pode ser “mais que problemática”, exigindo “estudos de direito comparado” e “investigações psicológicas e sociais de tipo extrapenal” (*Direito e razão...*, p. 437).

inocência, pois esses enunciados serão referenciados na *parte final* deste trabalho.

Franz Von LISZT, tido como dos precursores da teoria do *bem jurídico-penal*¹⁶⁹, foi taxativo: “a pena é *coação*. É dirigida contra a vontade do criminoso ao lesar ou eliminar os bens jurídicos nos quais a sua vontade se havia encarnado.”¹⁷⁰ Seria através dos efeitos imediatos da pena, quais sejam, os de inocuização e de intimidação, que ela realizaria a sua função de *proteção de bens jurídicos*.¹⁷¹ Segundo LISZT, a sociedade deveria se valer das penas mais graves para se defender dos “incorrigíveis”, que seriam os que geralmente praticavam (em ordem decrescente de gravidade) os crimes contra a propriedade e os crimes contra a moral.¹⁷² Porquanto LISZT estivesse mais preocupado, na sua obra até aqui citada, em refutar a noção da pena criminal como uma mera retribuição de um mal causado, teve a oportunidade de especificar, mesmo assim, que a pena criminal tem a função de proteger o *bem jurídico*.

Em seu tratado de Direito Penal, o autor explicou que a função do Direito é a defesa dos interesses da vida humana, os quais podem ser chamados de *bens jurídicos*. Chamá-los de bens *jurídicos* não significa dizer que são do Direito: tratam-se de *bens dos homens*, que são reconhecidos e protegidos pela ordem legal vigente. Assim, chega ao seguinte conceito: “*bien jurídico es el interes jurídicamente protegido*. Todos los bienes jurídicos son *interesses vitales* del individuo o de la comunidad. El orden jurídico no crea el interes, lo crea la vida; pero la protección del Derecho eleva el interes vital a bien jurídico.”¹⁷³

¹⁶⁹ Para a qual também se apontam como principais contribuintes Christian THOMASIIUS, Paul J. A. FEUERBACH, J. Franz BIRNBAUM, Karl BINDING, Arturo ROCCO e Richard HONIG (cfe. FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão: teoria do garantismo penal**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 429; BATISTA, Nilo. **Introdução Crítica ao Direito Penal Brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro: Revan, 2001, p. 94-95; PASCHOAL, Janaina Conceição. **Constituição, criminalização e Direito Penal mínimo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 25-36; SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 23-37; PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e Constituição**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 23-32).

¹⁷⁰ LISZT, Franz Von. **A idéia do fim no Direito Penal**. (Trad. Hiltomar Martins Oliveira). São Paulo: Rideel, 2005, p. 55. Itálicos originais.

¹⁷¹ LISZT, Franz Von. **A idéia...**, p. 56.

¹⁷² Idem, p. 62.

¹⁷³ LISZT, Franz Von. **Tratado de Derecho Penal**. t. II. 2. ed. (trad. da 20ª ed. alemã por Luis Jiménez de Asúa e complementado por Quintiliano Saldaña). Madrid: Reus, 1927, p. 2. Itálicos originais.

O professor austríaco anota que a liberdade pessoal, a inviolabilidade do domicílio, o segredo da correspondência e os direitos do autor já eram interesses humanos vitais antes de serem protegidos por lei. A necessidade é que cria a defesa dos interesses e, com a mudança deles, varia o número e a espécie dos *bens jurídicos*.¹⁷⁴ Como o Estado é bastante forte para obrigar, por meio da força, a obediência a suas normas, utiliza-se da pena criminal para a tutela de determinados bens jurídicos. Cabe esclarecer que, se o Direito tem como missão principal o amparo dos interesses da vida humana, “el derecho penal tiene como misión particular LA DEFENSA MÁS ENÉRGICA DE LOS INTERESSES ESPECIALMENTE DIGNOS Y NECESITADOS DE PROTECCIÓN por médio de la amenaza y ejecución de la pena (...)”.¹⁷⁵

Recentemente, porém, começaram a surgir questionamentos sérios a respeito de qual seria a real natureza e a utilidade do instituto do *bem jurídico* para as ciências criminais. Essas dúvidas afetaram a ideia da finalidade do Direito Penal como protetor de bens jurídicos. Enrique Gimbernat ORDEIG explica:

“ello es así, en primer lugar, porque algunos autores, como JAKOBS, STRATENWERTH, HIRSCH, FRISCH O WOHLERS, niegan, em mayor o menor medida, que la finalidad del Derecho penal sea la de proteger bienes jurídicos, manteniendo JAKOBS y su escuela, por ejemplo, que esa finalidad consistiría en la protección de la vigencia de la norma. En segundo lugar, porque quienes defienden la teoría del bien jurídico son los primeros en reconocer que el concepto de bien jurídico, en el que se subsumen las más diversas definiciones, carece de contornos precisos. Y, en tercer lugar, porque incluso estos últimos autores mantienen que, si bien excepcionalmente, em algunos tipos penales es difícil determinar qué bien jurídico estarían tutelando.”¹⁷⁶

Confira-se, sobre o tem, a opinião segura de Günther STRATENWERTH:

“apesar de múltiples esfuerzos, hasta hoy no se ha logrado esclarecer el **concepto** de bien jurídico ni siquiera de modo aproximado. (...) Todos los intentos hechos al respecto han fracasado por la dificultad, acaso imposible de

¹⁷⁴ LISZT, Franz Von. *Tratado...*, p. 2.

¹⁷⁵ Idem, p. 5. Versais do original.

¹⁷⁶ ORDEIG, Enrique Gimbernat. *Presentación*. In HEFENDEHL, Roland; HIRSCH, Andrew Von; WHOLERS, Wolfgang (Ed.). *La teoría del bien jurídico. Fundamento de legitimación del Derecho penal o juego de abalorios dogmático?* Madrid: Marcial Pons, 2007, p. 11.

superar ya por principio, de hallar uma definición que se ajuste a todos los tipos penales (...).”¹⁷⁷

O jurista segue explicando que os bens jurídicos *individuais* como a vida, a liberdade, a integridade física etc., possuem conteúdo concreto perceptível, o que não ocorre com os bens jurídicos *universais* (ou coletivos). Essa circunstância, somada à “impossibilidade” de decidir quais os interesses humanos que mereceriam a proteção pela sanção penal, levam-no a concluir que é insustentável o dogma da ilegitimidade da lei penal que não tutele nenhum bem jurídico determinado.¹⁷⁸ Winfried HASSEMER pensa quase da mesma maneira, focando sua preocupação nos bens jurídicos *universais* (economia, tributação, segurança nacional, meio ambiente etc.) que, segundo ele, são a maioria dos objetos de proteção, todos “formulados com vagueza e amplitude”¹⁷⁹ e que, por isso, põem a risco a própria *teoria do bem jurídico*. Também há quem entenda sequer existir a proteção *efetiva* dos bens jurídicos, posto que apenas após lesionados ou expostos a dano é que o poder público se manifesta – o que acaba debilitando a própria ideia de bem jurídico, reduzida à vontade do Estado.¹⁸⁰

Paul BOCKELMANN e Klaus VOLK participam da discussão, afirmando que, embora existam limites constitucionais à “vontade do legislador” e ao direito-dever de punir do Estado (como o princípio da legalidade e seus derivados, a culpabilidade, a proporcionalidade, a *ultima ratio* para a proteção da vida, a vedação de penas desumanas, a dignidade da pessoa humana e as regras de competência legislativa), não se pode deduzir, a partir do postulado de que “apenas as lesões de bens jurídicos podem ser punidas, nenhuma limitação do poder de penalização do legislador, pois não existe nenhum catálogo predeterminado de bens jurídicos pelo qual ele poder-se-ia orientar e ao qual ele

¹⁷⁷ STRATENWERTH, Günther. **Derecho Penal, Parte General I: el hecho punible**. 4. ed. (Trad. Manuel Cancio Meliá y Marcelo A. Sancinetti). Buenos Aires: Hammurabi, 2008, p. 65. Negritos originais.

¹⁷⁸ STRATENWERTH, Günther. **Derecho Penal...**, p. 64-69.

¹⁷⁹ HASSEMER, Winfried. **Direito Penal – fundamentos, estrutura, política**. (Org. Carlos Eduardo de Oliveira Vasconcelos). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 224.

¹⁸⁰ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; BATISTA, Nilo; ALAGIA, Alejandro; SLOKAR, Alejandro. **Direito Penal Brasileiro – I**. 3. ed. Rio de Janeiro: Revan, 2006, p. 226-228.

estaria vinculado.”¹⁸¹ URBINA GIMENO trata do tema a partir do viés interpretativo, e tece as seguintes ponderações:

“el concepto doctrinal de bien jurídico no puede funcionar como límite jurídico al legislador; tampoco, por razones aún más evidentes, el concepto ‘positivo’ de bien jurídico, que es sólo una disposición penal. Si por el contrario se quiere reinterpretar el principio de exclusiva protección como um límite cuya eficacia no es jurídica, entonces su potencial crítico vuelve a no depender de su carácter dogmático, sino de la teoría ética en la que se apoye la crítica.”¹⁸²

Bernd SCHÜNEMANN, do ponto de vista da moderna filosofia da linguagem (baseando-se em Ludwig J. J. WITTGENSTEIN), entende que é equivocado partir da premissa de que deveria haver uma *relação* de bens jurídicos a serem protegidos, porque o conteúdo do bem jurídico não necessita de delimitação, na medida em que é, por definição, *abstrato*. Assim, conclui que

“sólo un necio podría negar que tales faltas de claridad afectan continuamente las garantías no solo de la Ley Fundamental, sino de toda Constitución concebible. Por eso, desde el punto de vista de la semántica del principio de protección del bien jurídico, no existe fundamento para ver en él um instrumento inidóneo para limitar la discrecionalidad legislativa.”¹⁸³

Como se vê, o debate certamente se manterá por mais tempo. Independentemente disso, Roland HEFENDEHL conclui que já existe uma certeza: “no existe *el* fundamento de legitimación del Derecho penal, pero igual de seguro es que la reflexión en torno al bien jurídico tampoco es un juego de abalorios dogmático.”¹⁸⁴ Assim, seria o caso de se abandonar a teoria do bem jurídico como objeto de proteção do Direito Penal?

Com Claus ROXIN, tem-se resposta negativa. O autor lembra que o legislador alemão do pós-guerra, embora não houvesse adotado o projeto

¹⁸¹ BOCKELMANN, Paulo; VOLK, Klaus. **Direito penal, parte geral**. (Coord. Luiz Moreira; Trad. Gercélia Batista de Oliveira Mendes). Belo Horizonte: Del Rey, 2007, p. 14.

¹⁸² URBINA GIMENO, Íñigo Ortiz de. **La excusa del positivismo: la presunta superación del “positivismo” y el “formalismo” por la dogmática penal contemporánea**. Pamplona: Thomson Civitas, 2007, p. 64.

¹⁸³ SCHÜNEMANN, Bernd. **Obras – Tomo II**. (Dir. Edgardo Alberto Donna). Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2009, p. 93-94.

¹⁸⁴ HEFENDEHL, Roland. *Las jornadas desde la perspectiva de um partidário del bien jurídico*. In HEFENDEHL, Roland; HIRSCH, Andrew Von; WHOLERS, Wolfgang (Ed.). **La teoría del bien jurídico. Fundamento de legitimación del Derecho penal o juego de abalorios dogmático?** Madrid: Marcial Pons, 2007, p. 409. Itálico original.

alternativo alemão ocidental de 1966, o qual previa expressamente a proteção de bens jurídicos como função da pena criminal, foi fortemente influenciado por tal ideia. Assim foi que, no Código Criminal alemão, a seção de tutela dos delitos sexuais deixou de se intitular “Delitos e contravenções contra a moralidade” e passou a se chamar “Fatos puníveis contra a autodeterminação sexual.”¹⁸⁵ Ou seja, houve uma sensível evolução na restrição do objeto de punição: a *moralidade* cedeu lugar à *autodeterminação sexual*. Um avanço, se for considerada a tese de LISZT, há pouco vista.

Johannes WESSELS, em obra publicada logo após a remodelação que sofreu a parte geral do Código Penal alemão em 1975, fez a mesma constatação que ROXIN: “nada se alterou no tocante à concepção em geral reconhecida de que o Direito penal tem a finalidade de proteger os bens jurídicos especialmente importantes (...).”¹⁸⁶ O autor também entende que, “como ordenação protetiva e pacificadora, serve o Direito Penal à *proteção dos bens jurídicos* (...).”¹⁸⁷

Hans WELZEL admite que a missão do Direito Penal é a proteção de bens jurídicos, mas de forma secundária. Manifesta sua preocupação de que, *antes*, seu dever é tutelar o que chama de *valores ético-sociais da ação*. Explica que, “por trás da proibição de matar, está o pensamento que tende a assegurar o respeito pela vida dos demais; isto é, o valor do ato.”¹⁸⁸ Com isso, concebe a orientação de que “*é missão do direito penal a proteção dos bens jurídicos mediante o amparo dos elementares valores éticos sociais da ação.*”¹⁸⁹

De acordo com o professor chileno Luis Alfredo ETCHEBERRY Orthusteguy, escrevendo especialmente sobre crimes econômicos, “a legislação penal que não se fundamente na idéia de proteção a um bem jurídico determinado, será forçosamente uma legislação deficiente e ineficaz.”¹⁹⁰ FARIA

¹⁸⁵ ROXIN, Claus. **A proteção dos bens jurídicos como função do Direito Penal**. (Org. e Trad. de André Luís Callegari e Nereu José Giacomolli). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 12.

¹⁸⁶ WESSELS, Johannes. **Direito Penal, parte geral**. (Trad. Juarez Tavares). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1976, do “Prefácio para a Edição Brasileira”.

¹⁸⁷ WESSELS, Johannes. **Direito penal**..., p. 3.

¹⁸⁸ WELZEL, Hans. **Direito Penal**. (Trad. Afonso Celso Rezende). Campinas: Romana, 2003, p. 30-31.

¹⁸⁹ WELZEL, Hans. **Direito Penal**..., p. 33.

¹⁹⁰ ETCHEVERRY, Alfredo. *Objetividade jurídica do delito econômico*. (Trad. Lélia Mendes Frago). In **Revista Brasileira de Criminologia e Direito Penal**, Rio de Janeiro, a. II, n. 6, jul./set. 1964, p. 99.

COSTA considera ser uma “realidade indesmentível que a função primeira do direito penal é a de defender ou proteger bens jurídicos que tenham dignidade penal.”¹⁹¹

Embora ROXIN concorde que “o princípio de proteção de bens jurídicos não se deve ver, sem embargo, como o único critério para a legitimação de tipos penais”¹⁹², e admita que “os bens jurídicos não têm uma validade natural infinita; preferentemente estão submetidos às mudanças dos fundamentos jurídico-constitucionais e das relações sociais”¹⁹³, sua conclusão se mantém hígida: “a proteção de bens jurídicos não só governa a tarefa político-criminal do Direito Penal, mas também a sistemática da teoria do injusto.”¹⁹⁴ O jurista não vê, portanto, nas críticas, motivo para alterar a construção teórica do bem jurídico como alvo de tutela penal.¹⁹⁵

Tampouco Bernd SCHÜNEMANN, analisando o problema especialmente para as sociedades globalizadas, pensa que a finalidade do Direito Penal seja diferente da proteção a bens jurídicos: “en suma, el hecho que la teoría del bien jurídico es irrenunciable se manifiesta de un modo especialmente evidente en la época actual de la globalización.”¹⁹⁶ Isso porque, como a globalização desnacionaliza a economia, apenas se poderá chegar a uma ordem justa mundial com a globalização do Direito. Para que isso seja feito de modo correto, devem-se colocar limites claros à atuação de todos os ramos do Direito. E, para o Direito Penal, apresenta-se como limite mais seguro a teoria de proteção aos bens jurídicos, seja por estar arraigada na Ilustração europeia – origem comum às

Explica-se que a grafia do nome do autor, em várias referências bibliográficas (como a aqui citada), consta com um “v” (Etcheverry) no lugar do “b” (Etcheberry), a qual é a correta. Assim, as referências feitas a ele utilizarão a grafia correta, mas a bibliografia será mantida com a grafia original com “v”, por fidelidade à fonte.

¹⁹¹ FARIA COSTA, José de. **Noções fundamentais de Direito Penal (*fragmenta iuris poenalis*) – introdução**. 2. ed. Coimbra: Coimbra, 2010, p. 23.

¹⁹² ROXIN, Claus. **A proteção...**, p. 28.

¹⁹³ Idem, p. 36.

¹⁹⁴ Idem, p. 61.

¹⁹⁵ ROXIN mantém essa opinião como um dos pontos centrais de toda a sua obra, o que se torna claro em seu **Derecho Penal, Parte General, Tomo I – Fundamentos. La Estructura de la Teoría del Delito**. (Trad. de la 2ª ed. alemana por Diego-Manuel Luzón Peña; Miguel Díaz y García Conlledo; Javier de Vicente Remesal). Madrid: Civitas, 1997, p. 41-77.

¹⁹⁶ SCHÜNEMANN, Bernd. **Obras – Tomo II**. (Dir. Edgardo Alberto Donna). Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2009, p. 67.

codificações da América Latina –, seja por se haver verificado a teoria mais aceita como um pressuposto mínimo para a execução da repressão criminal.¹⁹⁷

Winfried HASSEMER e Francisco MUÑOZ CONDE partilham da mesma orientação:

“(...) la determinación de la misión del Derecho penal con ayuda del concepto de bien jurídico – un ensayo que tiene sus raíces en la Ilustración –, ofrece al legislador un criterio plausible y práctico a la hora de tomar sus decisiones y, al mismo tiempo, un criterio externo de comprobación de la justicia de esas decisiones.”¹⁹⁸

ZAFFARONI, apesar de haver exposto sua preocupação sobre *se* o Direito Penal serial *realmente* capaz de tutelar bens jurídicos¹⁹⁹, admite, ao escrever com José Henrique PIERANGELI sobre o elemento da *tipicidade*, que “não se concebe a existência de uma conduta típica que não afete um bem jurídico”, de modo que, “sem o bem jurídico, caímos num formalismo legal (...)”²⁰⁰ Essas opiniões não parecem contraditórias, pois é possível indicar a importância do papel teórico do bem jurídico para o conceito de *tipicidade* e, ao mesmo tempo, desenvolver uma *crítica política* sobre *se* a proteção do bem jurídico é confirmada na prática.

A doutrina nacional majoritária tem acolhido a ideia do Direito Penal como mecanismo de tutela de bens jurídicos.²⁰¹ Juarez CIRINO DOS SANTOS, embora também formule alguns questionamentos de ordem crítica, afirma que o bem jurídico é “ainda um conceito necessário”²⁰², apesar das indefinições, e

¹⁹⁷ SCHÜNEMANN, Bernd. **Obras...**, p. 67.

¹⁹⁸ HASSEMER, Winfried; MUÑOZ CONDE, Francisco. **Introducción a la Criminología y al Derecho Penal**. Valencia: Tirant lo Blanch, 1989, p. 105.

¹⁹⁹ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; BATISTA, Nilo; ALAGIA, Alejandro; SLOKAR, Alejandro. **Direito Penal Brasileiro – I**. 3. ed. Rio de Janeiro: Revan, 2006, p. 226-228.

²⁰⁰ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de Direito Penal brasileiro, Parte Geral**. v. 1. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 462.

²⁰¹ São representativos: Francisco de ASSIS TOLEDO (**Princípios Básicos de Direito Penal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 13 e ss.); Luiz Regis PRADO (**Bem jurídico-penal e constituição**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009); Yuri Carneiro COELHO (**Bem jurídico-penal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003); René Ariel DOTTI (**Curso...**, p. 133 e ss.); Juarez TAVARES (**Teoria do injusto penal**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 179 e ss.); Márcia Dometila LIMA DE CARVALHO (**Fundamentação constitucional do Direito Penal**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1992, p. 33 e ss.); Janaina Conceição PASCHOAL (**Constituição, criminalização e Direito Penal mínimo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003).

²⁰² CIRINO DOS SANTOS, Juarez. **Direito Penal, Parte Geral**. 3. ed. Curitiba: ICPC; Lumen Juris,

“ainda uma *resposta legítima* a certos problemas sociais.”²⁰³ No mesmo tom, Cláudio do Prado AMARAL aceita o bem jurídico como “o melhor instrumento para a limitação e a legitimação da interferência jurídico-penal” do Estado na esfera particular.²⁰⁴ O presente texto partilha da mesma orientação.

Quando se entende que a intervenção penal pública tem por pressuposto a defesa de bens jurídicos não se pode prescindir das pesquisas indicando quais os critérios segundo os quais o Estado deve exercer esse controle. Como o Direito Penal, de acordo com a perspectiva a que ora se filia, é (ou deve ser) um sistema de garantias *em prol do cidadão* e não a serviço da *eficiência da repressão*, o seu acionamento não deve ser feito senão em atenção a alguns limites com assento constitucional e literário, como os logo abaixo descritos.

1.1 A sanção penal como *ultima ratio*

Frequentemente se encontram, na doutrina, por vezes no contexto do *Direito Penal mínimo*, estudos sobre o *princípio da intervenção mínima do Direito penal*, acompanhado (ou não), da menção ao *caráter subsidiário e sancionatório* e ao aspecto *fragmentário* do Direito Penal. Geralmente, nesses estudos classifica-se a reprimenda penal como a *ultima ratio* da Política Criminal. Sem a pretensão de se revelar qual a origem de todos esses termos ou divisar a exata maneira pela qual se relacionam, parece possível admitir que, hoje, são expressões mais ou menos elaboradas da mesma ideia central, qual seja: a “*proteção de bens jurídicos sob a temperança da ‘necessidade’ dessa proteção.*”²⁰⁵

É que, se a função do Direito Penal é a *proteção* de bens jurídicos, não é de todos esses bens que se ocupa; mas apenas de lesões *relevantes* a bens jurídico-penais. Isso significa que há bens jurídicos que poderão – ou melhor,

2008, p. 14.

²⁰³ CIRINO DOS SANTOS, Juarez. *Direito Penal...*, p. 16. Itálicos originais.

²⁰⁴ AMARAL, Cláudio do Prado. *Bases teóricas da ciência penal contemporânea: dogmática, missão do Direito Penal e Política Criminal na sociedade de risco*. São Paulo: IBCCRIM, 2007, p. 165.

²⁰⁵ AMARAL, Claudio do Prado. *Princípios penais – da legalidade à culpabilidade*. São Paulo: IBCCRIM, 2003, p. 138. Itálicos originais.

que deverão – ser tutelados, antes, por *outros* setores do Estado. Essa regra é grave, a ponto de FIGUEIREDO DIAS reputar *nula*, por inconstitucionalidade, a lei que criminalize conduta cuja materialidade não contemple, de modo claro, um bem jurídico-penal.²⁰⁶

SCHÜNEMANN desenvolveu estudo específico sobre a diretriz da *ultima ratio* em Direito Penal. Após investigar as origens histórico-filosóficas e sócio-jurídicas desse critério, ele afirma que a razão primordial dessa discussão é o fato de que “la utilización de poder estatal no se legitima solamente por poseer un objetivo final elogiabile. Esa utilización debe ser idónea y necesaria para alcanzar ese objetivo, no pudiendo, además, ser desproporcional.”²⁰⁷ Segundo ROXIN, “esta limitación del Derecho penal se desprende del principio de proporcionalidad, que a su vez se puede derivar del principio del Estado de Derecho de nuestra Constitución”²⁰⁸, e significa que o Direito Penal somente poderá intervir quando falharem outros meios de solução (como a ação civil e as sanções administrativas). Por isso, sua missão é a *proteção subsidiária* de bens jurídicos.²⁰⁹

Embora não exista previsão explícita, na Constituição brasileira, do critério subsidiário, ROXIN extrai diretamente do princípio da proporcionalidade das penas seu fundamento de validade.²¹⁰ O princípio da proporcionalidade está previsto em nosso ordenamento no art. 5º, §2º, da Constituição²¹¹ combinado

²⁰⁶ FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. **Questões fundamentais de Direito Penal revisitadas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 77.

²⁰⁷ SCHÜNEMANN, Bernd. **Obras...**, p. 96. No entanto, o jurista alerta para a alta complexidade dessa fórmula, cuja rigidez deve ser maior ou menor considerando-se o tipo de bem jurídico-penal e a sociedade em questão, admitindo que “el enorme nudo de los problemas del Derecho Penal paternalista y muchos otros grupos de casos de concretización del principio de *ultima ratio* sólo podrá ser tratado em una voluminosa monografía” (idem, p. 112).

²⁰⁸ ROXIN, Claus. **Derecho Penal...**, p. 65.

²⁰⁹ Idem.

²¹⁰ Com relação ao princípio da proporcionalidade na Carta Política brasileira, DOTTEI explica que, “ao consagrar a proteção da honra, da intimidade e da vida privada – além de outros bens jurídicos – a CF assegurou o *direito de resposta* que deve ser ‘*proporcional ao agravo*’ (art. 5º, V). Tal orientação normativa, que não tem precedente nas Cartas Políticas anteriores, vale como indicativo de que também a *resposta penal* deve ser proporcionada à gravidade da ofensa.” (**Curso...**, p. 137. Itálicos originais).

²¹¹ “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”

com o art. 8º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789)²¹²: “a lei apenas deve estabelecer penas *estrita e evidentemente necessárias* (...)”. Aliás, é esse o comando que consta do Código Penal, ao estabelecer que o juiz fixará a pena conforme seja “necessária e suficiente” (art. 59). Exatamente o mesmo raciocínio pode ser empregado com relação ao princípio da *intervenção mínima*: ele não está previsto expressamente na Constituição, mas a *dignidade da pessoa humana* (CF, art. 1º, III), somada à cartilha de princípios fundamentais lida no art. 5º, CF, “acabam por constituir verdadeiro conjunto de valores constitucionais que restringem a ação do legislador ordinário.”²¹³

Quanto à noção de *subsidiariedade*, Nélson HUNGRIA descreve as balizas:

“sómente quando a sanção civil se apresenta ineficaz para a reintegração da ordem jurídica, é que surge a necessidade da enérgica sanção penal. O legislador não obedece a outra orientação. As sanções penais são o último recurso para conjurar a antinomia entre a vontade individual e a vontade normativa do Estado. Se um fato ilícito, hostil a um interesse individual ou coletivo, pode ser convenientemente reprimido com as sanções civis, não há motivo para a reação penal.”²¹⁴

BATISTA estuda essa questão pelo prisma do princípio da intervenção mínima. Para ele, “ao princípio da intervenção mínima se relacionam duas características do direito penal: a *fragmentariedade* e a *subsidiariedade*. Esta última, por seu turno, introduz o debate sobre a *autonomia* do direito penal, sobre sua natureza *constitutiva* ou *sancionadora*.”²¹⁵ Efetivamente, a compreensão do

²¹² Cfe. DOTTI, René Ariel. *Curso...*, p. 141; AMARAL, Claudio do Prado. *Princípios...*, p. 135.

²¹³ ESSADO, Tiago Cintra. *O princípio da proporcionalidade no Direito Penal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 40.

²¹⁴ HUNGRIA, Nélson. *Comentários ao Código Penal – arts. 155 a 196*. v. VII. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1958, p. 178.

²¹⁵ BATISTA, Nilo. *Introdução Crítica ao Direito Penal Brasileiro*. 4. ed. Rio de Janeiro: Revan, 2001, p. 85. A discussão sobre qual é a exata proporção *constitutiva* (exigência de prévia definição legal dos crimes e das respectivas penas) e/ou *sancionatória* (reação penal contra violação a valores protegidos) na constituição do Direito Penal não é pacífica. DOTTI explica que, ao investigarem o tema da *autonomia* científica do Direito Penal, estudiosos indicaram que, por muito tempo, foi ele considerado um mero apêndice do Direito Civil. Assim, criou-se a ideia de que à lei penal somente cabia aplicar uma *sanção*, enquanto que os princípios, os institutos jurídicos e os conceitos legais, ou seja, os *valores* em si, ela deveria emprestá-los da lei privada. Contra essa noção (ultrapassada) sobre o modo de relacionamento do Direito Penal com o Direito Civil, argumentou-se que a dogmática penal não pode ser limitada à pura *forma*, e que as *finalidades* e a *natureza* dos preceitos de ambas as disciplinas são evidentemente distintas

Direito Penal como o último instrumento de que se poderá valer o Estado para intervir no âmbito particular (*subsidiariedade*) conduz ao seu lado *sancionatório*. Conforme DOTTI, “o caráter *sancionatório* do Direito Penal assenta na conclusão de que suas normas incriminadoras são dotadas de sanções específicas a serem aplicadas quando houver a violação dos bens que são objeto de sua tutela.”²¹⁶ Em sede de delitos tributários, p.ex., compete à Administração Pública declarar a existência do crédito fiscal e, após tal declaração (transitada em julgado), poderá ser aplicada, pelo Direito Penal, a *sanção* correspondente.²¹⁷

A literatura tem indicado, notadamente no campo do Direito Penal Tributário, que, como a sanção criminal é a mais grave do ordenamento jurídico, mostrar-se-ia mais consentâneo com os princípios constitucionais penais que a sonegação fiscal fosse, de regra, tratada como uma infração administrativa, a merecer somente a repressão do *Direito Administrativo sancionador* (ou de mera ordenação).²¹⁸ Não haveria, nisso, nenhum tipo de incompatibilidade dogmática ou inconveniente prático, na medida em que tanto a pena criminal quanto a pena administrativa, embora diversas em essência, submetem-se a alguns princípios constitucionais comuns, os quais formam uma disciplina pouco estudada, mas que tem sido chamada de *Direito Sancionador* (ou *Direito Punitivo*).²¹⁹ É dizer,

(DOTTI, René Ariel. *Curso...*, p. 118-120).

²¹⁶ DOTTI, René Ariel. *Curso...*, p. 119. Itálicos originais.

²¹⁷ DOTTI, René Ariel; SCANDELARI, Gustavo Britta. *A exigência do exaurimento da via administrativa nos crimes de descaminho*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 97, n. 877, nov./2008, p. 402.

²¹⁸ BARROETAVEÑA, Diego Gustavo. *Derecho penal económico: delitos tributários. Propuestas para un derecho penal tributario respetuoso de los principios y garantías penales*. In **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 18, nº 86, set./out. 2010, p. 77-82. Estudando esse assunto, Fabio Roberto D’AVILA se deteve na diferenciação entre o modelo de *sanção penal* e o de *sanção administrativa*, para concluir que, em um plano geral, a exigência de ofensa a um *bem jurídico-penal* é a “fronteira infranqueável de um direito penal legítimo, na qual, aina hoje, é possível creditar as linhas fortes de sua identidade” (*Direito penal e direito sancionador. Sobre a identidade do direito penal em tempos de indiferença*. In **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 14, nº 60, maio/jun. 2010, p. 35). Para Jesus-Maria SILVA SANCHEZ, o decisivo é o critério teleológico, ou seja, “la finalidad que persiguen, respectivamente, el Derecho penal Y el administrativo sancionador”: o primeiro visa a proteção de bens jurídicos concretos, mediante limites constitucionais próprios; o segundo parece ordenar setores de atividade *gestorial* do Estado (*Política criminal ‘moderna’? Consideraciones a partir del ejemplo de los delitos urbanísticos en el nuevo código penal español*. In **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 6, nº 23, jul./set. 1998, p. 16).

²¹⁹ OSÓRIO, Fábio Medina. *Devido processo administrativo sancionador no sistema financeiro nacional*. In OSÓRIO, Fábio Medina (Coord.). **Direito Sancionador – Sistema Financeiro Nacional**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 13-17.

trata-se de uma *redução* do sistema criminal que é não apenas teoricamente recomendável, mas aparentemente viável.

AMARAL afirma que do princípio da mínima intervenção “exsurge o caráter fragmentário do direito penal, bem como sua natureza subsidiária.”²²⁰ Enquanto a *fragmentariedade* é comumente ligada à *seletividade* dos bens jurídicos a serem protegidos, bem como das lesões a serem consideradas penalmente relevantes ou não, a *subsidiariedade* do Direito Penal – que pressupõe a fragmentariedade – está mais próxima do momento em que se deve movimentar todo o aparato público penal.²²¹ Segundo REALE JR., a intervenção penal apenas deve ter lugar quando for indispensável, motivo pelo qual o Direito Penal tem o “caráter subsidiário, devendo constituir a *ultima ratio* e por isso ser *fragmentário*”, uma vez que o antijurídico penal é restrito face ao antijurídico comum do ordenamento, isto é, somente são incriminadas as condutas que representam algo grau de ofensividade a um bem jurídico-penal.²²² Foi a consciência coletiva de que a pena é uma “solução imperfeita” que motivou a sua conceituação como a *ultima ratio* do ordenamento jurídico.²²³

Leonardo de FIGUEIREDO COSTA estuda a *intervenção mínima* e a *ultima ratio* como expressões sinônimas, afirmando, ademais, que a *fragmentariedade* e a *subsidiariedade* lhes são consequentes, alçadas à categoria de *princípio* pela doutrina.²²⁴ Para Maura ROBERTI, tanto a fragmentariedade quanto a subsidiariedade, por decorrerem do princípio da mínima intervenção, são, igualmente, princípios penais.²²⁵ De toda sorte, atribui à subsidiariedade a finalidade limitadora do *ius puniendi*, “que sugere aos Poderes Públicos o uso cuidadoso e cauteloso dos recursos gravosos penais, precisamente porque o

²²⁰ AMARAL, Claudio do Prado. **Princípios...**, p. 140.

²²¹ Idem, p. 86-87.

²²² REALE JR., Miguel. **Instituições de Direito Penal, parte geral**. v. I. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 26.

²²³ BATISTA, Nilo. **Introdução...**, p. 85.

²²⁴ FIGUEIREDO COSTA, Leonardo Luiz de. **Limites constitucionais do Direito Penal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 119-126.

²²⁵ ROBERTI, Maura. **A intervenção mínima como princípio no Direito Penal brasileiro**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001, p. 103.

Estado de Direito dispõe de outros meios eficazes e de menor custo social.”²²⁶ Segundo Cezar Roberto BITENCOURT e Luiz Régis PRADO, “o princípio da ‘intervenção mínima’, também conhecido como *ultima ratio*, orienta e limita o poder incriminador do Estado”, significando que, “se medidas civis ou administrativas” forem suficientes ao restabelecimento da ordem jurídica violada, “são estas que devem ser empregadas, e não as penas.”²²⁷ Isso significa que a *intervenção* do Estado na vida privada, ainda mais quando para infligir reprimenda *penal*, não deve ser apenas *conveniente*, mas *imprescindível* para a proteção de bens jurídicos fundamentais. Toda intervenção que esteja aquém dessa exigência de indispensabilidade distancia-se do respeito à dignidade da pessoa humana que deve pautar a relação do poder público e o cidadão.²²⁸

Por isso, não basta que o bem jurídico seja dotado de *dignidade penal*. Como adverte FIGUEIREDO DIAS, é necessário “*um qualquer outro critério*” que permita a repressão legítima: é o da *necessidade* (ou *carência*) de tutela penal. Daí a conclusão: “nesta precisa acepção o direito penal constitui, na verdade, a *ultima ratio* da política social e a sua intervenção é de natureza definitivamente *subsidiária*.”²²⁹

Há dois extremos ideológicos nas ciências criminais: o *movimento de lei e ordem*, de um lado; o *abolicionismo*, de outro lado. Em alguma fração próxima ao meio termo, localiza-se a corrente do *Direito Penal mínimo*, que propõe a *restrição* do sistema penal no controle da sociedade. Um dos princípios desse movimento é o da *mínima intervenção*.²³⁰ Esse corolário “deve, obrigatoriamente, ser atendido pelo Poder Legislativo através de critérios sólidos na elaboração da lei penal, elegendo apenas os bens jurídicos dignos de proteção

²²⁶ ROBERTI, Maura. **A intervenção...**, p. 102.

²²⁷ BITENCOURT, Cezar Roberto; PRADO, Luiz Régis. *Princípios fundamentais do Direito Penal*. In **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 4, nº 15, jul./set. 1996, p. 82.

²²⁸ MOREIRA DE OLIVEIRA, Marco Aurélio Costa. *O Direito Penal e a intervenção mínima*. In **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 5, nº 17, jan./mar. 1997, p. 152.

²²⁹ FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. **Questões...**, p. 78. Itálicos originais.

²³⁰ DOTTI, René Ariel. **Curso...**, p. 140.

pelo Direito Penal e que guardam estreita relação com a Constituição.”²³¹ ROXIN vê no princípio da subsidiariedade “más una directriz políticocriminal que un mandato vinculante”²³², pois o legislador deve tomar em conta o contexto social para decidir de que modo sancionar determinada conduta.

Alice BIANCHINI assevera, a respeito, que “a atuação do direito penal deve ser residual. É por isso que se não se fazem sempre presentes considerações acerca de sua necessidade, o que é realizado em atenção aos efeitos da tutela, devidamente comparados com os de um outro tipo de intervenção”.²³³ Paulo de Souza QUEIROZ, em monografia sobre o assunto, afirma que o Direito Penal é o “último guardião da juridicidade.”²³⁴ É dizer, “o ilícito, latente ou manifesto, preexiste à sistematização do direito penal; significando dizer que todo ilícito penal é, antes, um ilícito não-penal.”²³⁵

Com palavras mais simples, ROXIN esclarece que, “mesmo nos casos em que um comportamento tenha de ser impedido, a proibição através de pena só será justificada se não for possível obter o mesmo efeito protetivo através de meios menos gravosos.”²³⁶ O que pode não ser tão simples, contudo, é a verificação prática de qual outro meio seria, em cada caso, o suficiente para ser obter o efeito protetivo. Mas há alternativas que, frequentemente, apresentam-se disponíveis.²³⁷

Medidas administrativas de controle e de fiscalização de pessoas jurídicas, desde a concessão e a revogação de licenças e permissões de funcionamento até o efetivo fechamento de empresas, podem ser implementadas. Os *Termos de Ajuste de Conduta* têm sido úteis nesse sentido e talvez possam ter seu âmbito de aplicação regulamentado e ampliado.²³⁸ Quanto às pessoas físicas, as multas, em

²³¹ Idem, p. 140.

²³² ROXIN, Claus. *Derecho Penal...*, p. 67.

²³³ BIANCHINI, Alice. *Considerações críticas ao modelo de política criminal paleorepressiva*. In *Revista dos Tribunais*, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 89, v. 772, fev./2000, p. 459.

²³⁴ QUEIROZ, Paulo de Souza. *Do caráter subsidiário do Direito Penal – lineamentos para um Direito Penal mínimo*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p. 59.

²³⁵ QUEIROZ, Paulo de Souza. *Do caráter...*, p. 63.

²³⁶ ROXIN, Claus. *Estudios de Derecho Penal*. 2. ed. (Trad. Luís Greco). Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 52.

²³⁷ ROXIN, Claus. *Estudios...*, p. 52-53.

²³⁸ A legislação de regência não indica, de forma explícita, os requisitos formais e materiais, extrínsecos e

sistema gradativo de advertências, provavelmente seriam bem sucedidas na proteção de bens jurídicos. DOTTI, em exame da criminalidade econômica, propõe que, para se evitar um “direito penal do terror”, medidas administrativas tais como “a multa, as interdições de direitos (como sanção autônoma), o confisco, a admoestação”, tenham preferência à pena privativa de liberdade.²³⁹

As indenizações civis e administrativas podem ser úteis como formas de reparação de dano moral ou material. As obrigações fiscais dos contribuintes podem ser satisfeitas mediante o pagamento do tributo, seu parcelamento, a garantia de seu pagamento ou por outra forma de ressarcimento. Seja como for, o Ministério Público estará dispensado de agir em qualquer desses casos, por absoluta desnecessidade de punir.

Na ausência de alguma opção prática, o critério da *ultima ratio* não deve, mesmo assim, ser posto de lado. Nessa situação, cumprirá ao Estado “hierarquizar e racionalizar os meios disponíveis para responder ao problema criminal adequada e eficazmente.”²⁴⁰ Ou seja, um autêntico assunto de Política Criminal. Não se pretende que essa diretriz seja observada em casos de lesão ou de ameaça de lesão a bens jurídicos como a vida, a integridade física e a liberdade sexual – os quais sejam, talvez, os únicos que demandem a atenção específica do Direito Penal. Mas há casos em que a melhor solução do conflito repousa, evidentemente, bastante longe da privação ou da restrição da liberdade. E a necessidade de repressão do crime – independentemente da espécie de criminalidade – não exige negligenciar o princípio da *intervenção mínima* e do aspecto *subsidiário* do Direito Penal.

intrínsecos, para que seja proposto e aceito um *Termo de Ajuste de Conduta* entre o poder público e o particular. De acordo com o parágrafo único do art. 1º da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985, “*não será cabível ação civil pública para veicular pretensões que envolvam tributos (...)*”. Por isso, parece inviável a possibilidade de celebração de ajuste quando a conduta é sonegação fiscal. Esse instituto, ao que parece, está conectado somente com a possibilidade jurídica de ajuizamento de uma *Ação Civil Pública* que tenha por objeto precisamente a *conduta* que comportaria o ajuste.

²³⁹ DOTTI, René Ariel. **O Direito Penal Econômico e a proteção do consumidor** (Comunicação apresentada ao Colóquio preparatório do XIII Congresso Internacional de Direito Penal – Rio de Janeiro, 20-23 de outubro de 1982). Curitiba: Livraria Ghignone, 1982, p. 40.

²⁴⁰ ROBERTI, Maura. **A intervenção...**, p. 103.

1.2 Criminalização como “técnica auxiliar de arrecadação”: a administrativização do Direito Penal

Não se pretende, na presente pesquisa, ingressar no debate sobre a efetiva *necessidade* pública de se reprimir criminalmente condutas que atentem contra a Ordem Tributária. É suficiente ter clara, aqui, a presença inafastável do princípio da *mínima intervenção* e os seus contornos, acima vistos, para que se possa, nesse contexto, debruçar sobre o significado da ideia da pena criminal como mera “*técnica auxiliar de arrecadação*” em sede penal-tributária.

A expressão, representando pequena mudança de uma compreensão que não era inédita na doutrina, ganhou visibilidade quando foi empregada pelo Ministro do Supremo Tribunal Federal, Sepúlveda Pertence, no *leading case* HC 81.611/DF, para atribuir aos crimes da Lei nº 8.137/90 “o significado moralmente neutro de técnica auxiliar de arrecadação”. Desde então, essa fórmula tem sido repetida sem qualquer reflexão explícita a respeito.²⁴¹

A passagem consta do primeiro aditamento que o Ministro fez ao seu voto, no HC 81.611/DF. Da sua leitura, fica a impressão de que o julgador entreviu alguma ressalva à classificação em questão. Sim, pois ao emprestar a função puramente *auxiliar* (eufemismo para *ameaçadora*) ao processo penal e à probabilidade de aplicação de pena corporal cominada aos crimes contra a Ordem Tributária, fez constar, logo após, o seguinte: “vá lá que se admita esse verdadeiro abuso da incriminação penal”.

De fato, parece que o Ministro somente os reputa *técnica auxiliar de arrecadação* porque, com relação aos crimes tributários da Lei nº 8.137/90 (e ao contrário do que ocorre com o descaminho), há lei expressa permitindo ao cidadão questionar a exatidão do lançamento provisório. A rigor, o que deve ter motivado a alcunha de *técnica auxiliar* foi o fato de a legislação possibilitar a *extinção da punibilidade* pelo *pagamento integral* do débito – de modo que, para

²⁴¹ P.ex.: TRF 4 R. – Ap. Crim. 2005.71.04.004513-6 – 8ª T. – Rel. Des. Fed. Paulo Afonso Brum Vaz – 8ª T. – DJ de 30.8.06; TRF 4 R. – Ap. Crim. 200471040110793 – 8ª T. – Rel. Juiz José Paulo Baltazar Júnior – DJ de 28.6.06.

que seja pago, deve antes, logicamente, ser apurado e constituído pela Fazenda.

De todo modo, há, atualmente, escritos no sentido de que o Direito Penal, em sede de *crimes tributários* (descaminho incluído), seria realmente uma *técnica auxiliar de arrecadação*.²⁴² Veja-se que, de acordo com essa visão, teria o legislador pretendido que a função dos crimes tributários fosse precipuamente a de “encorajar” o devedor a quitar o débito, pelo que assistiriam o Estado, deste modo, na sua tarefa *arrecadatória*. Ocorre que esta – aparentemente – singela interpretação acaba por extravasar os limites do Direito Penal, ao lhe negar sua finalidade.

Conforme FIGUEIREDO DIAS, os *limites materiais* do sistema criminal são delineados a partir da Constituição Federal como produto das necessidades específicas e das garantias fundamentais da sociedade. Mas, como há outras áreas do Direito que se dedicam a impor penas *não criminais* – notadamente o Direito Administrativo –, dificuldades podem surgir na identificação exata de tais limites. É na *natureza* da sanção e no seu *fundamento* que se devem procurar os critérios de distinção.²⁴³

Desde as profundas alterações sociais e jurídicas ocasionadas pela Revolução Francesa, o formato da Administração Pública passou por várias transformações, desde a sujeição à legalidade estrita e aos demais ideais burgueses até a burocratização decorrente da formalização de suas várias e novas competências. Ao aumento de direitos públicos e individuais correspondeu o aumento dos deveres públicos. Com isso, construiu-se, paulatinamente, uma ampla estrutura estatal, cujo nível de sofisticação, após a segunda guerra mundial, atingiu algo próximo do que hoje se conhece.

A conscientização política e social acerca da necessidade de se defender e assegurar a continuidade desse plano de governo desviou a atenção para o meio de controle mais drástico de que dispunha o Estado: a força – ou melhor, o

²⁴² P.ex.: DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008; SANCTIS, Fausto Martin de. **Direito penal tributário: aspectos relevantes**. Campinas: Bookseller, 2005.

²⁴³ FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. **Direito Penal, parte geral: questões fundamentais; a doutrina geral do crime**. t. I. Coimbra: Coimbra, 2004, p. 144.

Direito Penal – cujo âmago é habitado pelas penas criminais, instrumentos coercitivos de formidável capacidade disciplinadora, notadamente as *privativas de liberdade*. Nunca se pode descuidar do fato, há décadas divulgado por ETCHEBERRY, de que a autoridade pública, em qualquer país e época, pode se encontrar “tentada a utilizar a arma máxima da sanção penal com outros fins: por exemplo, como um instrumento de política econômica (...), para suprir a ineficácia do aparato administrativo” – substituindo a fiscalização pelo temor – ou por mero capricho político de momento.²⁴⁴ O jurista, para quem “o abuso da arma penal se traduz em ineficácia do sistema”, considera que esse tipo de manobra deve ser “moral e filosoficamente repelida”, pois significa uma “violação do princípio essencial de respeito pela pessoa humana.”²⁴⁵

Pouco tempo depois, Ricardo Antunes ANDREUCCI tratou da questão, quando atentou ao fato de que o “crime fiscal”, em especial, possui a natureza histórica de “instrumento nas mãos da Administração que hoje vem usufruindo de maior amplitude de poderes, em razão da maior complexidade de atividades do Estado moderno.”²⁴⁶ E alertou:

“resulta a necessidade, extensiva ao ilícito fiscal, da redução das infrações administrativas a um mínimo razoável, na medida estrita da necessidade, ficando reservado o direito penal, tanto no que se refere aos crimes quanto às contravenções, para os demais casos, pelas melhores condições de segurança que oferece para a vida social, procurando, sempre o menor número de incriminações sem função da imprescindível preservação da existência e da ordem social, tutelando apenas valores fundamentais.”²⁴⁷

José Cerezo MIR anota que “esta extensión desmesurada del Derecho penal era censurable desde el punto de vista material, al dar lugar a la inclusión en su âmbito de conductas no punibles y desde el punto de vista práctico, pues

²⁴⁴ ETCHEVERRY, Alfredo. *Objetividade jurídica do delito econômico*. (Trad. Lélia Mendes Fragoso). In **Revista Brasileira de Criminologia e Direito Penal**, Rio de Janeiro, a. II, n. 6, jul./set. 1964, p. 106-107.

²⁴⁵ Idem, p. 107.

²⁴⁶ ANDREUCCI, Ricardo Antunes. *Direito Penal administrativo e ilícito fiscal*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, a. 59, v. 417, jul./1970, p. 35.

²⁴⁷ ANDREUCCI, Ricardo Antunes. *Direito Penal administrativo...*, p. 36.

conducía a un exceso de trabajo de los tribunales.”²⁴⁸ Ganha especial destaque, na observação do autor, o problema do número excessivo de processos nos tribunais – o que ainda hoje é um dos mais graves problemas da administração da justiça no Brasil. Na explicação de FIGUEIREDO DIAS,

“o legislador foi-se deixando seduzir pela ideia – perniciosa, mas difícil de evitar – de pôr o aparato das sanções criminais ao serviço dos mais diversos fins de política social; e assim deu ênfase ao fenómeno da *hyper-criminalização* e ao surgimento daquilo que se chamou o **direito penal administrativo**.”²⁴⁹

Se, na doutrina portuguesa, esse fenómeno deu origem à distinção entre as *ofensas criminalmente relevantes* e o *direito de mera ordenação social* (conformando as contraordenações), ZAFFARONI e BATISTA já o diagnosticaram como a

“*administrativização do direito penal*, que se caracteriza pela pretensão de um uso indiscriminado do poder punitivo para reforçar o cumprimento de certas obrigações públicas (em especial no âmbito fiscal, societário, previdenciário etc.), o que banaliza o conteúdo da legislação penal, destrói o conceito limitativo de bem jurídico, aprofunda a ficção do conhecimento da lei, põe em crise a concepção do dolo, vale-se de responsabilidade objetiva e, em geral, privilegia o estado em sua relação com o patrimônio dos habitantes.”²⁵⁰

Naturalmente, a Política Criminal que permite e orienta a um manejo antecipado do poder penal do Estado está imantada com um propósito de resultados. Ou melhor: de *eficiência*. Foi nesse contexto que o Direito Penal se apresentou como um instrumento privilegiado para operacionalizar políticas comprometidas com a “proteção” dos chamados “bens jurídicos supraindividuais”, os quais jamais se enquadrariam nas tradicionais especificações de bens jurídicos-penais. Surge, “no Estado do bem-estar social,

²⁴⁸ MIR, José Cerezo. **Obras completas I, Derecho penal – parte general**. Peru: Aras, 2006, p. 69. MIR ressalta, contudo, que na Espanha o problema ocorreu de modo diferente da maioria dos países europeus. Ao invés da hipertrofia do Direito Penal – como se deu no Brasil –, houve um aumento da atividade sancionatória da própria administração pública. O problema, em seu país, é a não sujeição da administração (e não do Direito Penal) aos princípios próprios da ciência criminal, como a legalidade, a culpabilidade etc. (idem, p. 70 e ss.).

²⁴⁹ FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. **Direito Penal...**, p. 146. Itálicos e negritos originais.

²⁵⁰ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; BATISTA, Nilo; ALAGIA, Alejandro; SLOKAR, Alejandro. **Direito Penal...**, p. 50. Itálicos não originais.

uma política criminal voltada a colaborar com a organização artificial das finalidades do Estado, de acordo com as valorações estatais de conveniência e oportunidade.”²⁵¹ Na verdade, uma vez que a administrativização veicula “proibições com finalidade autônoma, que vedam ações humanas não por serem lesivas a um bem, mas quando possam dificultar o atingimento de um determinado objetivo pelo Estado”, pode-se concluir que “está ausente um propósito de efetiva tutela.”²⁵²

Essa tendência já havia sido notada por HASSEMER, na Alemanha da década de 1970, quando começou a crescer a quantidade de leis penais imprecisas e genéricas, com fortes cargas subjetivas, dando ao Direito Penal a feição de *superinstrumento de política social e econômica*. Como afirmou o autor, “efetividade e economia convertem-se em definições centrais para a Política criminal.”²⁵³ A criminalização de condutas que afetem a condução administrativa do Estado, a proteção ao crédito, a livre concorrência e, especialmente, a *gestão tributária*, incrementada pela leitura *positivista* das leis repressoras, são evidentes sinais de preocupação com a manutenção de determinados objetivos políticos de conjuntura.²⁵⁴ Ou seja, o Direito Penal passa a ser visto como ferramenta de *estímulo* de consequências desejadas e planejadas pelo poder público.

Essa especial mutação do Direito Penal não passou despercebida por Alessandro BARATTA. Para o jurista italiano, “setores especializados da função pública” causaram uma “inversão conceitual” na ciência criminal, quando a Justiça passou a ser empregada para solucionar questões *antes* de se “definir os instrumentos (existentes nos diversos arsenais institucionais ou que ainda devem ser inventados) que são aptos a enfrentar determinados problemas ou conflitos.” Essa inversão provocou a reificação do sistema criminal.²⁵⁵

²⁵¹ ASSIS MACHADO, Marta Rodrigues de. **Sociedade do risco e Direito Penal...**, p. 109.

²⁵² Idem, p. 110.

²⁵³ HASSEMER, Winfried. **Direito Penal – fundamentos, estrutura, política**. (Org. Carlos Eduardo de Oliveira Vasconcelos). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 142.

²⁵⁴ HASSEMER, Winfried. **Direito Penal...**, p. 144.

²⁵⁵ BARATTA, Alessandro. *Funções instrumentais e simbólicas do direito penal. Lineamentos de uma teoria do bem jurídico*. In **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, Revista dos Tribunais,

Uma das características desse sistema é a “extensão da área da tutela penal aos interesses difusos ou seletivos (o ambiente, a saúde, os interesses do consumidor, a ordem pública etc.) e às funções da administração pública (como o sistema monetário, o sistema de economia)”²⁵⁶ etc. Esse “fenômeno geral”, segundo BARATTA, pode ser chamado de “‘administrativização’ do direito penal”, a qual é bem representada por dois fatores: *a)* a maior parte das normas penais, produzidas em número cada vez maior, são “acessórias às normas e à atividade administrativa do Estado e das instituições públicas”, quando seu referente material deixa de ser uma “norma social”, para dar vez a uma “função administrativa pública”; *b)* os tipos penais se tornam equivalentes a “normas de intervenção da administração pública.”²⁵⁷

CIRINO DOS SANTOS também aponta a técnica da “crescente administrativização do Direito Penal, como uso indiscriminado do poder punitivo para *reforçar o cumprimento de obrigações públicas*”.²⁵⁸ MOREIRA DE OLIVEIRA pondera que, como o Estado não consegue fazer cumprir as próprias leis – decorrência do grande número de normas por ele publicadas –, ele

“recorre a outras leis, de cunho sancionatório-punitivo, mas que, na realidade, em vez de se destinarem a proteger os bens fundamentais da sociedade, funcionam como normas *meramente instrumentais*. Isto é, quando o Estado edita normas penais, destinadas a punir quem desobedece outras normas, está praticando verdadeiro abuso legislativo, pois as normas penais deveriam e devem destinar-se apenas a punir condutas que atentem diretamente contra os bens essenciais ao homem e à vida societária.”²⁵⁹

O autor cita como exemplo dessas *leis instrumentais* aquelas que ameaçam, com sanções penais, os inadimplentes tributários, “transformando o poder judicial em ‘*agente cobrador de impostos*’.”²⁶⁰ Davi TANGERINO e Rafael CANTERJI extraem, disso, que, “claramente, às funções da pena acresce-se uma nova: a finalidade arrecadatória. A sanção criminal é um *upgrade* nas

a. 2, nº 5, jan./mar. 1994, p. 9.

²⁵⁶ BARATTA, Alessandro. *Funções instrumentais...*, p. 11.

²⁵⁷ Idem, p. 12.

²⁵⁸ CIRINO DOS SANTOS, Juarez. **Direito penal...**, p. 720-721. Itálicos não originais.

²⁵⁹ MOREIRA DE OLIVEIRA, Marco Aurélio Costa. *O Direito Penal...*, p. 147. Itálicos não originais.

²⁶⁰ Idem, p. 149. Itálicos não originais.

sanções tributárias.”²⁶¹ De fato, essa tendência vilipendia toda a *teoria da pena*, pois concebe a sanção penal como apêndice de um dever administrativo para com o Estado, admitindo, com isso, que ela tem apenas uma finalidade arrecadatória. E, com isso, ela deixa de ser sanção criminal. Ou, conforme Juarez TAVARES, a incriminação que “utilize a definição típica como instrumento de cobrança de dívidas públicas” é incompatível com o *princípio democrático*, pois, ao eleger como bem jurídico uma mera *função administrativa* do Estado, viola uma das bases do Estado: a *dignidade da pessoa humana*.²⁶²

Nesse sentido, PRADO indica, como um dos malefícios da desvinculação do *bem jurídico-penal* de sua base de valores constitucionais, a inclusão de conteúdos administrativos na *raiz material* do crime, o que é de todo desaconselhável. A restrição da guarida criminal aos bens jurídicos com real índole penal quer “evitar a perigosa tendência que tem quase todo Estado social de hipertrofiar o Direito Penal através de uma *administrativização* de seu conteúdo, o que se verifica quando se prima em excesso pela ordem coletiva.”²⁶³ O autor explica, ainda, que não basta existir relevância social na tutela de determinados bens jurídicos coletivos: é imprescindível “que não sejam suficientes para sua adequada tutela outros meios de defesa menos lesivos”²⁶⁴, como os oferecidos pelo Direito Civil e Administrativo, p.ex.

Também Carlos MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ discute o assunto, no contexto da *expansão* do Direito Penal. Para ele, “la expansión implica una desnaturalización, la *administrativización* del Derecho penal, que se manifiesta principalmente (...) en una modificación del propio contenido material de los tipos penales”, operando, desse modo, uma relativização dos princípios penais.²⁶⁵ Há quem identifique como causa dessa *expansão* do Direito Penal a ineficiência

²⁶¹ TANGERINO, Davi de Paiva Costa; CANTERJI, Rafel Braude. *Estado, economia e direito penal: o direito penal tributário no liberalismo, no welfare state e no neoliberalismo*. In TANGERINO, Davi de Paiva Costa; GARCIA, Deise Nunes (Coord.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 43.

²⁶² TAVARES, Juarez. **Teoria...**, p. 224.

²⁶³ PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e constituição**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 98.

²⁶⁴ PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal...**, p. 99.

²⁶⁵ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. **Derecho Penal Económico y de la Empresa – parte general**. 2. ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2007, p. 81.

do próprio Direito Administrativo para prover uma rápida satisfação às autoridades e ao público. O legislador “acaba recorrendo aos esquemas próprios do Direito Penal para fazer cumprir, por ameaça implícita, as normas tributárias”²⁶⁶, e, “com isso, transfere-se ao Direito Penal uma carga que ele não consegue carregar, ocorrendo uma expansão *ad absurdum* daquele instrumento que deveria ser considerado como *ultima ratio*.”²⁶⁷

Para Hugo de BRITO MACHADO, a questão deve ser vista como de fato ela é:

“a criminalização do ilícito tributário deu-se com o objetivo de *compelir* o contribuinte ao pagamento dos tributos. *Não em razão de qualquer reprovação moral de conduta de resistência ao tributo*. E sendo assim, constitui *hipocrisia* negar que tal criminalização tem inegável caráter utilitarista.”²⁶⁸

O mesmo autor já havia, anos antes, ressaltado não ser difícil “concluir-se, portanto, que o contribuinte, em face da ameaça de denúncia criminal contra ele, sentir-se-á coagido a pagar o tributo, ainda que flagrantemente indevido.”²⁶⁹ Nota-se que subjaz, a esse *utilitarismo* penal, uma inversão do raciocínio preconizado por séculos de estudos nas ciências criminais. Não pode ser a intervenção criminal a auxiliar a intervenção fiscal; ao revés: são *todas* as outras

²⁶⁶ BALERA, Wagner. *Crimes contra a ordem tributária*. In SILVA MARTINS, Ives Gandra da. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 1995, p. 149.

²⁶⁷ PEREIRA, Dirce do Nascimento. *Administrativização do Direito Penal – reflexos da expansão do Direito Penal nos delitos de “lavagem” de capitais*. In CÂMARA, Luiz Antonio (Coord.). **Crimes contra a ordem econômica e tutela de direitos fundamentais**. Curitiba: Juruá, 2009, p. 112. Itálicos originais.

²⁶⁸ BRITO MACHADO, Hugo de. **Estudo de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Atlas, 2002, p. 231. Itálicos não originais. Há quem discorde: “saliente-se, por oportuno, que o comportamento proibido não é a simples inadimplência da obrigação tributária. Proíbe-se a desonestidade do contribuinte (...). O Direito Penal não está encarregado de cobrar a dívida tributária, ou, em outros termos, de assegurar todos os créditos tributários não satisfeitos.” (KALACHE, Maurício. **Crimes tributários: uma análise da estrutura do tipo penal nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27.12.1990**. Curitiba: Juruá, 2006, p. 143). Mas, Lília Côrtes de Carvalho DE MARTINO, ao analisar o rol de previsões legais, no ordenamento brasileiro, de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo em crimes de sonegação fiscal, entende que elas “acabaram transformando o Direito Penal e, conseqüentemente, o juízo criminal, em um verdadeiro cobrador de tributos agindo em nome do Estado. Em última análise, o que se vê no estágio atual é o Direito Penal sendo utilizado como meio de coerção para que o Estado consiga maior arrecadação” (*A violação do princípio da isonomia no Direito Penal Tributário*. In HIROSE, Tadaaqui; BALTAZAR JR., José Paulo (Org.). **Curso modular de Direito Penal**. v. 2. Florianópolis: Conceito Editorial; EMAGIS, 2010, p. 315. Itálicos originais).

²⁶⁹ BRITO MACHADO, Hugo de. *Prévio esgotamento da via administrativa e ação penal nos crimes contra a ordem tributária*. In **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 4, nº 15, jul./set. 1996, p. 236.

formas de manifestação do Estado que devem auxiliar o Direito Penal. Esse auxílio vem a favor da própria sociedade, na medida em que previne a atuação precoce do sistema criminal – *ratio extrema* – poupando os indivíduos dos prejuízos subjetivos e sociais que causa e evitando a *banalização* daquilo que deve ser a aparição menos frequente do poder público: a sanção penal e todos os seus malefícios acessórios. Manifestando o mesmo entendimento, Cezar Roberto BITTENCOURT e Juliano BREDÁ percebem que o Direito Penal passou, recentemente, a apresentar a feição de simples *instrumento* de manutenção de um dado modelo econômico. Observam, ainda, que “o direito penal vem sendo indistintamente utilizado como reforço das normas administrativas de imposição de deveres na repressão às condutas desviantes no setor econômico, em uma inversão lógica de sua característica subsidiária.”²⁷⁰ O Min. Cezar Peluso, em manifestação nos autos da *Proposta de Súmula Vinculante 29* (que originou a Súmula Vinculante 24²⁷¹), fez questão de registrar sua opinião a esse respeito:

“acho que o Tribunal não pode perder de vista o caráter – vamos dizer –, de certo modo, *extravagante* do recurso que o ordenamento jurídico brasileiro faz ao Direito criminal para efeito de *lograr arrecadação*. O Direito Penal é o *último recurso* de que as ordens jurídicas se valem para defender valores que não podem ser eficazmente defendidos de outro modo. Não é este o caso da *arrecadação de tributos*.”²⁷²

Aceitar a criminalização da sonegação fiscal como “técnica auxiliar” do Estado para conseguir melhor arrecadar é reduzir o Direito Penal a um gesto público e vulgar de força, negando-lhe a autonomia como ciência; despindo-lhe de seus princípios próprios; transformando-o em mais um capítulo do já copioso (e falho) programa de *fórmulas* para tornar a exação mais eficiente; anulando, com isso, a *dignidade da pessoa humana*. Ao cabo, esse abuso de incriminação *antecipa* o estigma do processo criminal por puro arbítrio de uma máquina estatal que não consegue fiscalizar seus devedores, tornando sem efeito a

²⁷⁰ BITTENCOURT, Cezar Roberto; BREDÁ, Juliano. **Crimes contra o Sistema Financeiro Nacional e contra o Mercado de Capitais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 323.

²⁷¹ “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo” (DJE de 11.12.09).

²⁷² DJE de 19.2.10, fl. 28. Intervenção no voto do Min. Celso de Mello. Itálicos inseridos agora.

subsidiariedade e a *intervenção mínima*, que identificam o Direito Penal. Se a criminalização da sonegação fiscal realmente possui essa natureza de técnica auxiliar da arrecadação, então ela deve ser rejeitada, desde que absolutamente ilegítima e inconstitucional.

Disso que se expõe, neste tópico, podem surgir questionamentos como os seguintes: como compatibilizar a criminalização da sonegação fiscal com a impossibilidade de administrativização do Direito Penal? Em que momento deve o Ministério Público aforar a denúncia nesses casos? Ao que parece, essas e outras dúvidas não prescindem da resposta a um problema preliminar: deve o Direito Penal realmente tutelar a Ordem Tributária? Mas esse tema, apesar de muito relevante, não se poderá ser abordado no presente trabalho, já comprometido com pesquisa diversa.

2. O princípio da insignificância

Trata-se de um problema com o qual já lidava LISZT, que criticou:

“nuestra legislación actual hace de la pena, como medio de lucha, um empleo superabundante. Debía pensarse si no merecería ser restaurado el antiguo principio ‘MINIMA NON CURAT PRAETUR’, bien como precepto jurídico del procedimiento (quebrantamiento del principio legal), bien como regla de derecho material (impugnación por insignificância de la infracción).”²⁷³

O pesquisador sugeria, para tais casos, a alternativa do emprego mais frequente de multas e a solução de conflitos por árbitros.²⁷⁴ Mas a utilização, pela primeira vez, da expressão *princípio da insignificância* com o significado hoje corrente é comumente atribuída a ROXIN. Em suas palavras: “eu erigi este critério num princípio válido para a definição geral do injusto primeiramente em JuS, 1964, p. 373 e ss.”²⁷⁵ Ao desenvolver, em seu *Política Criminal e Sistema Jurídico Penal* (primeiramente publicado em 1970, na Alemanha), a concepção

²⁷³ LISZT, Franz Von. **Tratado de Derecho Penal**. t. II. 2. ed. (Trad. da 20. ed. alemã por Luis Jiménez de Asúa e complementado por Quintiliano Saldaña). Madrid: Reus, 1927, p. 17. Versais originais.

²⁷⁴ LISZT, Franz Von. **Tratado...**, p. 17-19.

²⁷⁵ ROXIN, Claus. **Política criminal e sistema jurídico-penal**. (Trad. Luís Greco). Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 47, nota de rodapé nº 81.

de que cada um dos elementos do conceito analítico do crime cumpre função não apenas *dogmática*, mas, especialmente, *político-criminal*, o autor explicou que “o chamado princípio da insignificância permite excluir logo de plano lesões de bagatela da maioria dos tipos”, e, com isso, contribui para uma efetiva redução da criminalidade.²⁷⁶

O princípio da insignificância também é conhecido como *principio bagatelar*, ligando-se à expressão – de igual conteúdo – *crime de bagatela*. O fato de que não está previsto na Constituição não afeta, de forma alguma, o seu reconhecimento e sua aplicação: embora a lei seja um indício do princípio, ele não depende dela para existir. A pesquisa de Enrique Ulises García VITOR considera que o critério da insignificância é um suporte interpretativo do tipo, que cumpre a função social de, através da restrição do poder punitivo, reduzir a criminalidade.²⁷⁷ Assim,

“el principio de insignificancia representa un criterio de índole interpretativo, restrictivo de la tipicidad de la conducta, partiendo de la consideración del bien jurídico – conceptualizado sobre la base de los principios de lesividad social y fragmentariedad –, y en la medida de su lesión o puesta en peligro concreto.”²⁷⁸

Ante o problema do abarrotamento da justiça criminal com os delitos de bagatela, o autor veicula uma proposta de despenalização: redimensionar o sistema penal, retirando de sua alçada todas as ofensas de natureza insignificante, as quais podem ser resolvidas pela justiça civil ou administrativa.²⁷⁹

Normalmente, a literatura evita fornecer um conceito do *principio da insignificância* porque a grande indeterminação dos termos não permitiria fazê-lo com a segurança jurídica adequada. Por isso, tem-se preferido aderir a um critério de *senso comum* de justiça no momento da avaliação de cada caso concreto. Apresentam-se, em geral, algumas notas características desse

²⁷⁶ ROXIN, Claus. *Política criminal...*, p. 47-48.

²⁷⁷ VITOR, Enrique Ulises García. *La insignificancia en el Derecho Penal – los delitos de bagatela (dogmática, política criminal y regulacion procesal del principio)*. Buenos Aires: Hammurabi, 2000, p. 21-22.

²⁷⁸ VITOR, Enrique Ulises García. *La insignificancia...*, p. 40.

²⁷⁹ Idem, p. 91-96.

postulado, que valem como uma pauta de sua utilização.²⁸⁰ Ivan Luiz da SILVA, então, vê o princípio da insignificância “como aquele que interpreta restritivamente o tipo penal, aferindo qualitativa e quantitativamente o grau de lesividade da conduta, para excluir da incidência penal os fatos de poder ofensivo insignificante aos bens jurídicos penalmente protegidos”.²⁸¹ Esse princípio é também identificado, na literatura, pelo brocardo *nullum crimen sine iniuria*.

Carlos Vico MAÑAS realiza abordagem que, embora eminentemente *dogmática*, enfatiza o caráter político-criminal do postulado em apreço. A busca pela concretude em Direito Penal, isto é, a rejeição de critérios meramente subjetivos para a tarefa criminalizadora conduziu às propostas de descriminalização e diminuição do aparato repressivo. Da necessidade dos julgadores de se filiarem a algum mecanismo minimamente seguro para *absolver* em casos nos quais, por um lado, a formalidade da lei determina a condenação, mas, por outro lado, inexiste qualquer motivo *real* a demandar uma censura social, parece ter surgido a figura da *irrelevância penal*.²⁸² Ela funciona como um “instrumento de interpretação restritiva do tipo penal, (...) que nada mais faz do que revelar a natureza subsidiária e fragmentária do direito penal”, impedindo a repressão penal de “condutas que, embora formalmente típicas, não atingem de forma socialmente relevante os bens jurídicos protegidos pelo direito penal.”²⁸³ Rui STOCO, sobre a opinião de MAÑAS, põe-se de acordo, porque “o princípio da insignificância atua como causa que exclui a presença de um tipo penal”, indicativo de que “a tipicidade da conduta do agente não se esgota no juízo lógico formal de subsunção do fato a um tipo legal de delito.”²⁸⁴

Hans WELZEL, quando interpretou o sentido do tipo penal, afirmou que o caráter do injusto deve ser sempre avaliado em referência às ordens morais da vida social. Ou melhor, “ações que se movem dentro do marco das ordens sociais

²⁸⁰ SILVA, Ivan Luiz da. **Princípio da insignificância no Direito Penal**. Curitiba: Juruá, 2004, p. 93-94.

²⁸¹ SILVA, Ivan Luiz da. **Princípio da insignificância...**, p. 95.

²⁸² MAÑAS, Carlos Vico. **O princípio da insignificância como excludente da tipicidade no Direito Penal**. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 77-80.

²⁸³ MAÑAS, Carlos Vico. **O princípio da insignificância...**, p. 81.

²⁸⁴ STOCO, Rui. *Princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária. Estudos em homenagem a Alberto Silva Franco*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 380 e 382.

nunca estão compreendidas dentro dos tipos de delito, nem ainda quando pudessem ser entendidas em um tipo interpretado ao pé da letra; são as chamadas ações *socialmente adequadas*.”²⁸⁵ Com isso, o penalista inaugura a corrente da *adequação social*, afirmando que os tipos e os conceitos neles contidos devem ser estudados em sua totalidade social histórica, nunca apenas em um “sentido causal-exterior.”²⁸⁶

CIRINO DOS SANTOS adere à teoria de WELZEL, para inferir que a conduta penalmente insignificante, desde que aceita pela sociedade, deixa de ser *típica*, ainda que se amolde a uma descrição legal. É que, como a tipicidade é indiciária da antijuridicidade²⁸⁷, ações admitidas pela sociedade não podem ser típicas: “se o tipo legal descreve injustos penais, então, evidentemente, não pode incluir ações socialmente adequadas.”²⁸⁸ No mesmo sentido escreve MAÑAS, em outro estudo a propósito: pressupondo que ilicitude significa contrariedade ao próprio Direito, considera que o legislador, ao redigir o tipo de proibição, “apenas tem em mente os prejuízos relevantes que o comportamento incriminado possa causar à ordem jurídica e social”²⁸⁹, não podendo evitar, contudo, “que também sejam alcançados os casos leves.”²⁹⁰

FIGUEIREDO DIAS analisa o preceito da insignificância por uma “imagem global” do fato. Afirma que, como o estudo do tipo não se esgota na

²⁸⁵ WELZEL, Hans. **Direito Penal**. (Trad. Afonso Celso Rezende). Campinas: Romana, 2003, p. 106.

²⁸⁶ WELZEL, Hans. **Direito...**, p. 109. Em seu **O novo sistema jurídico-penal – uma introdução à doutrina da ação finalista** (Trad. Luiz Regis Prado, 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010) WELZEL manteve sua teoria de que ficam “excluídas dos tipos penais as ações socialmente adequadas, ainda que possam ser a elas subsumidas – segundo seu conteúdo literal” (p. 67).

²⁸⁷ Essa conclusão decorre da concepção do *tipo* como *ratio essendi* da antijuridicidade (e não mera *ratio cognoscendi*), evoluída por Edmund MEZGER com base, em suma, na constatação de que o “*tipo* es el propio portador de la desvalorización jurídico-penal que el injusto supone” (p. 300) e, por isso, o tipo jurídico-penal que descreve uma conduta “es fundamento real, de validez (*ratio essendi*) de la antijuridicidad” (p. 308). Ou seja, como o Direito Penal apenas pode reprimir condutas previstas em lei (tipificadas), toda conduta punível será, sempre, *tipicamente antijurídica* (isto é, antes típica – necessariamente – do que antijurídica). Vide MEZGER, Edmund. **Tratado de Derecho Penal**. t. I. (Trad. Jose Arturo Rodriguez Muñoz). Madrid: Revista de Derecho Privado, 1935, itálicos originais. É essa a concepção adotada por CIRINO DOS SANTOS (**Direito Penal...**, p. 107-108). Vide, também, a respeito, Luiz Alberto MACHADO. **Direito Criminal (parte geral)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 89-94.

²⁸⁸ CIRINO DOS SANTOS, Juarez. **Direito Penal...**, p. 109.

²⁸⁹ MAÑAS, Carlos Vico. *Princípio da insignificância: excludente da tipicidade ou da ilicitude?* In **Escritos em homenagem a Alberto Silva Franco**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 149.

²⁹⁰ Idem.

ilicitude e na culpabilidade, cumpre averiguar a sua *punibilidade*, a qual se identifica com a “dignidade penal”. Para ele “fatos bagatelares” estão “aquém do limiar mínimo da dignidade penal”²⁹¹, pois “não fazem verdadeiramente sentir necessidades de prevenção.”²⁹² O jurista português, portanto, concorda apenas parcialmente com a tese de que a lesão insignificante será sempre atípica por *adequação social*²⁹³, pois, “na generalidade dos casos de actuação do princípio da insignificância ou bagatelar o tipo de ilícito e o tipo de culpa devem ser afirmados, mas deve ser **negada a dignidade penal do facto como um todo**, na nossa acepção, e, consequentemente, a sua **punibilidade**.”²⁹⁴

Seja como for, a aplicação desse princípio carece sempre de análise do caso concreto. É a relação entre o fato praticado e a norma porventura aplicável que deve nortear a conclusão do intérprete, e nunca um exame isolado da norma em si mesma. O crime que cause um prejuízo de R\$ 50,00 (cinquenta reais) pode ser insignificante para uma vítima de classe média; porém, pode representar uma quantia significativa para aquele que vive em situação de grande carência material.²⁹⁵ Na sonegação fiscal, porém, a cautela de evitar limites numéricos é desnecessária, já que a “vítima” é sempre a mesma: o Estado.

Para DOTTI, “enquanto o princípio da *intervenção mínima* se vincula mais ao legislador, visando reduzir o número de normas incriminadoras, o da *insignificância* se dirige ao juiz do caso concreto, quando o dano ou o perigo de dano são irrisórios.”²⁹⁶ Então, segundo o autor, a intervenção mínima se vincula à *lei penal*, ao passo em que a insignificância tem a ver com o *bem jurídico* tutelado.

²⁹¹ FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. **Direito Penal**..., p. 264-265.

²⁹² Idem, p. 403.

²⁹³ A sua relutância em concordar integralmente com essa tese também é perceptível quando o autor admite, na seguinte passagem, que a insignificância pode *não* equivaler à ausência da tipicidade. Veja-se: “muitas vezes – porventura as mais das vezes – a insignificância da lesão do (ou do perigo para o) bem jurídico-penal ou o ínfimo desvalor social da ação lesiva ou perigosa estarão conaturalmente ligados a uma *ausência de negação do sentido social contido no tipo de ilícito*, sendo este por conseguinte mais um caso – concretizador ou não da cláusula da *adequação social* – (...) no sentido da **negação da tipicidade** por ausência de ilícito material” (**Direito Penal**..., p. 625. Itálicos e negritos originais).

²⁹⁴ Idem, p. 625. Negritos originais.

²⁹⁵ FIGUEIREDO COSTA, Leonardo Luiz de. **Limites constitucionais do Direito Penal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 134-138.

²⁹⁶ DOTTI, René Ariel. **Curso**..., p. 142.

Alice BIANCHINI entende diferente, que a insignificância também deve ser observada pelo legislador como critério para seu ofício, pelo que não diferencia a *intervenção mínima* da *insignificância*. Ela explica que o critério da bagatela tem relação estreita com a *relevância social* da conduta em questão: caso não represente danos significativos à sociedade (“danosidade social”), trata-se de conduta irrelevante para o Direito Penal e, por isso, não deve ser sequer criminalizada.²⁹⁷ Com mais razão, portanto, acaso criminalizada, não poderá ser punida – o que torna permitido visualizar esse princípio como atuante tanto na *criação* do tipo penal quanto na sua *aplicação*.²⁹⁸

Mas parece inegável que o princípio da *insignificância* decorre da concretização dos princípios da *intervenção mínima* e da *exclusiva proteção de bens jurídicos*²⁹⁹ e que tem por função revelar a natureza *subsidiária* e *fragmentária* do Direito Penal.³⁰⁰ De qualquer forma, para a presente pesquisa é dispensável investigar eventual exata diferenciação que se faça entre a *insignificância* e os princípios correlatos, bastando reparar que eles sempre atuam

²⁹⁷ BIANCHINI, Alice. **Pressupostos materiais mínimos da tutela penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 57.

²⁹⁸ Vale registrar a opinião minoritária de Lúcio Antônio CHAMON JR., que, em análise da noção de *insignificância*, critica o fato de que essa máxima tem sido comumente adotada como princípio pela literatura e aplicada como tal pelo Judiciário brasileiro. Para ele, não apenas a insignificância, mas também a *subsidiariedade* e o *Direito Penal mínimo* não passam de diretrizes de Política Criminal e, na medida em que não são resultados de um processo legislativo democrático, não poderiam ser aceitos como se fossem *princípios jurídicos*, sob pena de se “abrir espaço para uma compreensão enfraquecedora do caráter normativo do Direito (...)” (**Teoria Constitucional do Direito Penal: contribuições a uma reconstrução da dogmática penal 100 anos depois**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 150). CHAMON JR., assumindo discordar da opinião de ROXIN quanto à necessidade de haver a inter-relação entre Política Criminal e Direito Penal, afirma rejeitar que, por tais postulados, permita-se que valores éticos e morais possam decidir questões jurídicas (p. 151-161). Não se pretende, aqui, discutir essa matéria com o vagar que ela demanda; contudo, ao pretender “legitimar” os ditames político-criminais, transformando esses critérios em “princípios jurídicos” aceitáveis através do devido “processo legislativo”, o autor deixa transparecer forte inspiração *positivista*, sendo que o rigor legalista de suas ideias em muito as assemelha com as de LISZT (ao menos quanto à dicotomia lisztiana entre política e Direito). Francesco C. PALAZZO já anotou, quanto a isso, que “existe uma *intrínseca e específica politicidade* do direito penal”, e atentou para o chamado “abuso político” da lei penal – algo parecido com o que CHAMON JR. chama de “enfraquecimento normativo” do Direito Penal. O jurista italiano concluiu que as Constituições liberal-democráticas representam exatamente essa natural intersecção entre Direito Penal e Política Criminal e impedem eventual excesso de politização na medida em que reforçam as *garantias da liberdade individual* como um limite ao *ius puniendi* (vide PALAZZO, Francesco C. **Valores constitucionais e Direito Penal**. (Trad. Gérson Pereira dos Santos). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1989, p. 16-19).

²⁹⁹ FIGUEIREDO COSTA, Leonardo Luiz de. **Limites constitucionais do Direito Penal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 134.

³⁰⁰ MAÑAS, Carlos Vico. *Princípio da insignificância...*, p. 150.

em relação de mútua complementaridade.

3. O princípio da inocência³⁰¹

Esse paradigma pretende que todos os acusados sejam sempre considerados inocentes, salvo após o *trânsito em julgado da sentença penal condenatória*. É a regra jurídica que exige da acusação uma prova absoluta (*beyond a reasonable doubt*) da culpa do réu e assegura a necessidade da existência prévia de um processo justo sempre que o Estado postule a sua condenação por fato definido como crime. Ou seja, sentença condenatória presume ação penal, com *contraditório*, *ampla defesa* e os demais princípios constitucionais que impliquem o respeito à *dignidade da pessoa humana*.

O *princípio da presunção de inocência* é previsto “nas constituições políticas dos Estados e nos códigos penais por influência das revoluções liberais.”³⁰² Efetivamente, a *Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão* (França, 1789), em seu art. 9º, inseriu a norma universal que perpetuou a *presunção da inocência*: “todo acusado é considerado inocente até ser declarado culpado (...)”. Independente de se vislumbrarem origens mais longínquas dessa garantia³⁰³, o fato é que a primeira vez que algum instrumento público com força de lei o previu de forma indubitável foi mesmo no final do século XVIII, como medida preparatória às codificações napoleônicas, iniciadas em 1804.

A *Declaração Universal dos Direitos Humanos*, de 1948, também fez assentar, no art. 11, um bem elaborado princípio da presunção de inocência:

³⁰¹ O texto sobre a *presunção de inocência* é um desenvolvimento do que já foi publicado em: SCANDELARI, Gustavo Britta. *A crise da presunção de inocência e os antecedentes criminais*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 97, n. 873, jul./2008, p. 407-432.

³⁰² FREITAS, Ricardo de Brito A.P. **As razões do positivismo penal...**, p. 193-194.

³⁰³ Walter Nunes da SILVA JR. afirma que a obra de BECCARIA (1764) foi o verdadeiro gérmen da cláusula constitucional, que teria sido prevista, após, na Declaração de Direitos da Virgínia (1776), na qual se inspiraram os idealizadores da Revolução Francesa. Porém, em nenhum momento a Declaração americana traz a *presunção de inocência* (com qualidade iluminista, como é hoje conhecida) de forma clara, mas somente outras garantias de cunho processual (SILVA JR., Walter Nunes da. **Curso de direito processual penal: teoria (constitucional) do processo penal**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 530). Leonir BATISTI nota que foi apenas com a Declaração Universal de 1789 que a *presunção de inocência* recebeu esse “rótulo” (**Presunção de inocência: apreciação dogmática e nos instrumentos internacionais e constituições do Brasil e Portugal**. Curitiba: Juruá, 2009, p. 258).

“toda pessoa acusada de um ato delituoso tem o direito de ser presumida inocente, até que a culpabilidade tenha sido provada de acordo com a lei, em julgamento público, no qual lhe tenham sido asseguradas todas as garantias necessárias à sua defesa”. O *Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos* (*Pacto de Nova Iorque*), de 1966, trouxe a garantia em seu art. 14, §2º. O *Pacto de São José da Costa Rica*, no art. 8º, §2º, inseriu, também, o princípio da presunção de inocência. Esse pacto integra o ordenamento jurídico brasileiro, já que foi aqui promulgado pelo Decreto 678, de 6 de novembro de 1992. Todas essas previsões supranacionais são compatíveis com a nossa Carta Magna (art. 5º, §2º) e que a presunção de inocência é de aplicação imediata (CF, art. 5º, §1º).

Apesar de a *presunção de inocência* ser comumente discutida e estudada por professores de Processo Penal, não se trata de cláusula pertinente exclusivamente à lei processual.³⁰⁴ Celso LIMONGI realça que, “embora seja inteiramente correto afirmar-se que o ‘due process of law’ constitua paradigma do Direito Processual, não há nenhuma incorreção afirmar-se que também constitui princípio basilar do Direito Penal.”³⁰⁵ O mesmo vale, e com mais acerto – visto não se tratar do devido *processo* legal – para a presunção de inocência, cláusula de nítido conteúdo *material*: verdadeiro princípio constitucional de Direito Penal.

Em pesquisa específica, a escritora portuguesa Alexandra VILELA identificou um espectro de vigência ainda mais amplo. Como tem acolhida constitucional, erigida a direito fundamental, “a referida presunção terá que estar presente em qualquer tomada de decisão administrativa ou jurisdicional, relacionadas com as condutas dos cidadãos e de cuja aplicação se faça derivar um resultado sancionatório ou limitador de direitos.”³⁰⁶ Isso significa que a *presunção de inocência* não tem aplicabilidade apenas em relação ao ônus da

³⁰⁴ Conforme DOTTI, “em Direito Penal, esse relevantíssimo preceito não tem tido a atenção necessária” (*Curso...*, p. 123).

³⁰⁵ LIMONGI, Celso. *Um bom exemplo de análise da Lei Penal, à luz do princípio constitucional do devido processo legal* In. **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 101, abril/2001, p. 1.

³⁰⁶ VILELA, Alexandra. **Considerações acerca da presunção de inocência em Direito Processual Penal**. Coimbra: Coimbra, 2005, p. 11. Nesse ponto, Leonir BATISTI discorda, quando afirma que o princípio somente se aplica “aos ilícitos criminais” (*Presunção de inocência...*, p. 260).

prova, isto é, sua análise não se restringe ao aspecto processual probatório³⁰⁷; tampouco pode ser vista unicamente pelo prisma da *segurança da liberdade de ir e vir*. Todo o andamento da persecução penal deve ser influenciado pela noção certa e segura de que o réu *é, de fato, um inocente*, e não um provável condenado. Não se trata, logo, de uma *presunção* de inocência: trata-se de uma *verdade* – e não apenas na relação processual, mas nas relações sociais de que participa o acusado. É relevante, nesse sentido, a preferência de José Luis Guzmán DALBORA pela expressão *princípio* da inocência à *presunção* de inocência: “preferimos este nombre (...) porque la máxima encapsulada en el rótulo no responde a la estructura lógica de una presunción, sino a una verdad interina o provisional.” Além disso, como o seu fundamento jurídico é, a rigor, *político*, a garantia é mais adequadamente conformada, no sistema, pela dignidade de um *princípio*.³⁰⁸

Os operadores jurídicos devem lidar com o réu da maneira como gostariam de ser tratados fossem eles a ocupar o fatídico banco. Ou, segundo VILELA, da forma que seja a mais semelhante possível à de quem não sofre suspeita alguma.³⁰⁹ É que há uma garantia de *preservação da humanidade* e da *incolumidade* do acusado como pessoa – cuja vida é inestimável – e como sujeito de direitos, pois é assim que todos são, inclusive após condenados. Roberto DELMANTO JR., ao notar esse *especial intuito* da estipulação constitucional, assinala que,

“atualmente, ela afeta não só o mérito acerca da culpabilidade do acusado, mas, sobretudo, o modo pelo qual ele é tratado durante o processo, como devem ser tuteladas a sua liberdade, integridade física e psíquica, honra e imagem, vedando-se abusos, humilhações desnecessárias, constrangimentos gratuitos e incompatíveis com o seu status, mesmo que presumido, de inocente.”³¹⁰

³⁰⁷ GOMES, Magno Federici; TRINDADE, Hugo Vidal. *O princípio da presunção de inocência e a prisão preventiva*. In **Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal**, Porto Alegre, v. 18, jun./jul. 2007, p. 55.

³⁰⁸ DALBORA, José Luis Guzmán. *Las presunciones de Responsabilidad Penal: su Vigencia o Invalidación Relativamente al Sistema de Enjuiciamiento Criminal*. In FÖPPEL, Gamil (Coord.). **Novos desafios do direito penal no terceiro milênio: estudos em homenagem ao Prof. Fernando Santana**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 126 (nota de rodapé nº 3).

³⁰⁹ VILELA, Alexandra. **Considerações...**, p. 18.

³¹⁰ DELMANTO JR., Roberto. *Desconsideração prévia de culpabilidade e presunção de inocência*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 70/Ed.esp., set./1998, p. 18-19.

É precisamente por essa natureza que a presunção de inocência tem o valor de uma *garantia subjetiva e indisponível* de todos os cidadãos e o de uma *coordenada básica* de Política Criminal, a nortear a interpretação e a aplicação de qualquer lei que oponha obstáculos à fruição das faculdades de sujeitos de direitos. Como diretriz *normativa*, é de aplicação *imediata e vinculante* a todos os poderes públicos³¹¹; como diretriz *política*, está seguramente fundada em uma conquista histórica da humanidade: sua observância é cogente, irrestringível e perene.

Nesse contexto, é inócuo discutir por qual expressão – *presunção de inocência* ou *presunção de não-culpabilidade* – deve-se designar tal preceito. Afirmar-se que seria *presunção de não-culpabilidade* porque na Constituição de 1988 não se lê a palavra “inocente”³¹² ou “inocência”, significando que, no Brasil, simplesmente não existiria a *presunção de inocência*. Os partidários dessa opinião³¹³ embasam-se em análise positivista-literal³¹⁴ do art. 5º, LVII, da Constituição, cujo texto menciona, ao revés, a palavra “culpado”. Mas não se

³¹¹ VILELA, Alexandra. **Considerações...**, p. 89.

³¹² A Constituição de Portugal, diferentemente, prevê a seguinte cláusula de *presunção da inocência*: “todo o arguido se presume *inocente* até o trânsito em julgado da sentença de condenação, devendo ser julgado no mais curto prazo compatível com as garantias de defesa” (art. 32º, 2). Além de conter expressamente o termo “inocente”, vinculou-se à garantia a *razoável duração do processo* (que, no Brasil, apenas se instituiu com a Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004, pela inclusão do inciso LXXVIII no art. 5º da CF). Para José Joaquim Gomes CANOTILHO e Vital MOREIRA, “considerado todo o seu rigor verbal, o princípio poderia levar à própria proibição de antecipação de medidas de investigação e cautelares (inconstitucionalizando a instrução criminal, em si mesma) e à proibição de suspeitas sobre a culpabilidade (o que equivaleria à impossibilidade de valorização das provas e aplicação e interpretação das normas criminais pelo juiz)” (**Constituição da República Portuguesa Anotada**. v. I (arts. 1º a 107). 4. ed. portuguesa. São Paulo: Revista dos Tribunais; Coimbra: Coimbra, 2007, p. 518). Ou seja, mesmo a norma que contém a palavra exigida pelos positivistas (“inocente”) exige a interpretação que lhe confira um sentido *viável* dentro de cada ordenamento, parecendo insuficiente – máxime quando se trata de um valor constitucional – ver na *textualidade* do dispositivo o limite absoluto do seu *significado*.

³¹³ No Brasil, um adepto dessa vertente é Walter Nunes da SILVA JR. (**Curso de direito processual penal: teoria (constitucional) do processo penal**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 533-542), que fez referência a alguns dos posicionamentos do processualista italiano Vincenzo MANZINI, o qual, como se sabe, era explicitamente contrário à ideia da presunção de inocência (vide, a esse respeito, os comentários de FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão: teoria do garantismo penal**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 507).

³¹⁴ FREITAS ressalta que os positivistas costumam tecer “importantes reparos” ao princípio da presunção de inocência, “limitando-o em sua extensão e descaracterizando-o”. É essa postura que os leva, geralmente, a exaltar o *sistema inquisitório* em prejuízo ao *acusatório*, que, por estar vinculado às garantias da *ampla defesa* e do *contraditório*, encontrar-se-ia, para os positivistas, “superado” (FREITAS, Ricardo de Brito A.P. **As razões do positivismo penal...**, p. 194-197).

pode admitir esse raciocínio.³¹⁵

Repita-se que o *Pacto de São José da Costa Rica*, no art. 8º, §2º, proclama: “*toda pessoa acusada de delito tem direito a que se presuma sua inocência enquanto não se comprove legalmente sua culpa.*”. Assim, embora a constituinte de 1988 tenha preferido consignar que “ninguém será considerado culpado”, em 1992 o Decreto 678 internalizou o *Pacto de São José da Costa Rica*, cuja redação, de acordo com o art. 5º, §3º, da nossa Constituição, vale como emenda constitucional. Disso se conclui que, desde 1992, no Brasil, vige sim a presunção de *inocência* – inclusive literalmente.³¹⁶

Feitas essas ponderações, pode-se atentar ao fato de que a *presunção de inocência* – especialmente o seu esvaecimento – gera efeitos normalmente mais nítidos durante uma investigação ou um processo criminal. Parece indiscutível ser “inaceitável decreto de prisão cautelar ou condenação só para servir de exemplo”³¹⁷ – máxime quando como forma de *gestão fiscal* ou para levar a efeito ideologias políticas. No entanto, é muito fácil, especialmente quando a mídia globalizada contribui, verificar a banalização de graves medidas *excepcionais* como a prisão cautelar.³¹⁸ É uma vida humana que se degrada: normalmente uma

³¹⁵ A interpretação do princípio da *presunção de inocência* não pode prescindir de sua contextualização histórica. Seu verdadeiro significado transcende a letra, e é cognoscível pelos rastros que deixou nas instâncias jurídicas de várias nações e em momentos políticos distintos. A exemplo dos diplomas internacionais já citados, é a *maior* amplitude do preceito a que vale, a qual jamais poderá ser restringida por um jogo de palavras eventualmente diferentes de “*presunção de inocência*”. Como disse Shakespeare, recitado por Luís Roberto BARROSO, “aquilo que chamamos rosa, tivesse qualquer outro nome, teria o mesmo perfume” (BARROSO, Luís Roberto. *Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (o triunfo tardio do direito constitucional do Brasil)*. In SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **A constitucionalização do Direito: fundamentos teóricos e aplicações específicas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 206). Ou seja, é o texto normativo que deve corresponder ao verdadeiro conteúdo material do direito fundamental, e não o oposto.

³¹⁶ Esse fato já foi notado por Antônio Magalhães GOMES FILHO (*Presunção de inocência: princípios e garantias*. In **Estudos em homenagem a Alberto Silva Franco**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 126). Some-se a isso sua perspicaz observação: “a presença ou não do termo ‘presunção’ não altera o valor operativo do princípio, pois entre ‘inocente’ e ‘não culpado’ não há um terceiro significado intermediário que possa tornar equívoca a expressão.” (p. 124).

³¹⁷ BOSCHI, José Antonio Paganella. *O devido processo legal: escudo de proteção do acusado e a prática pretoriana*. In MOREIRA, Rômulo (Org.). **Leituras complementares de Processo Penal**. Salvador: JusPodivm, 2008, p. 167.

³¹⁸ Não cabe discutir, aqui, o profuso tema da *contradição* entre o *encarceramento preventivo* e a *presunção de inocência* do acusado. Interessa, contudo, a opinião de Luigi FERRAJOLI, para quem “toda prisão sem julgamento ofende o sentimento comum de justiça” (**Direito e razão...**, p. 511). E, diante do risco de que o acusado, em liberdade, prejudique a produção ou formalização de provas da acusação, o professor italiano salienta: “(...) nenhum valor ou princípio é satisfeito sem custos. *E esse é um custo que o sistema penal, se quiser salvaguardar sua razão de ser, deve estar disposto a pagar*” (Idem, p. 515).

dádiva ao implacável veredito da opinião pública.

A decretação automática de sequestro/arresto prévio de absolutamente todos os bens móveis e imóveis do acusado de crime econômico; a busca e apreensão de pertences pessoais que não têm qualquer relevância para o deslinde da investigação criminal; o oferecimento e o consectário recebimento de denúncias por atacado; o uso desmedido e suspeito de interceptações telefônicas e de dados por parte do aparato investigativo; o abusivo compartilhamento de informações sigilosas com a mídia³¹⁹; o indeferimento injustificado de pedidos de vista de autos e de outros requerimentos corriqueiros são possíveis sintomas de uma persecução penal na qual não se reconhece a vigência da *presunção de inocência*, significando, igualmente, o abandono – sem remorso aparente – da cláusula constitucional.

“Sob o pretexto de combate à criminalidade organizada”, declara TAVARES, “volta-se aos serviços secretos, abusa-se da expropriação de bens sob suspeita, dissemina-se a prisão para averiguações e, para delitos comuns, criam-se os agentes especiais.”³²⁰ Os autos desse tipo de processo criminal demarcam os limites físicos de uma região jurídica *clandestina*, na qual se aplicam normas órfãs de princípios constitucionais reconhecíveis, realizam-se exegeses desertoras do bom senso e trata-se o réu como se demonstrar solidariedade fosse algo vexatório: enfim, onde vige um direito errado.

Mas, como a sociedade fez a opção por garantir a tutela da imunidade dos inocentes, é a culpa e não a inocência que deve ser provada, “ainda que ao custo

Itálicos não originais).

³¹⁹ DOTTI enfatiza essa questão: “a mídia impressa ou eletrônica se encarrega de ampliar o impacto dos episódios denunciados. Aliás, essa parceria entre o Ministério Público e a imprensa tem sido freqüentemente percebida quando os meios de comunicação publicam documentos submetidos por decisão judicial a sigilo ou ao exame de medidas cautelares (busca e apreensão, indisponibilidade de bens etc.) ou denúncia criminal, com detalhes quanto aos fatos e à tipificação antes mesmo de sua distribuição ao juízo competente. Cria-se com esse tipo de inconfidência forense um formidável paradoxo: o público toma conhecimento de elementos da acusação e de sua apresentação formal antes do magistrado ao qual a Constituição e a legislação atribuem o exercício do controle das atividades de investigação, das providências de cautela e dos termos da denúncia.” (DOTTI, René Ariel. *Um bando de denúncias por quadrilha*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, a. 15, n. 174, maio/2007, p. 6-8.

³²⁰ TAVARES, Juarez. *A globalização e os problemas de segurança pública*. In HOLLENSTEINER, Stephan (Org.). **Estado e sociedade civil no processo de reformas no Brasil e na Alemanha**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 60.

da impunidade de algum culpado.”³²¹ Daí o moderno e humanitário entendimento de que, para que se processe criminalmente um sujeito de direitos, há de estar presente a condição da *justa causa*, que pode ser resumida como a reunião de indícios mínimos, sérios e concretos, da autoria e materialidade do delito imputado na inicial, bem como da presença do elemento subjetivo (seja *dolo* ou *culpa*) no agir do acusado, caso contrário a denúncia não pode ser recebida pelo Judiciário. E, se ausente a *justa causa* e mesmo assim for admitida a inicial, estará configurado o constrangimento ilegal por violação ao princípio da presunção de inocência, sanável pela via do *habeas corpus*. Ou seja, não é só a *liberdade de se locomover* que está sob a guarida do preceito grave, mas todos os direitos do cidadão com ela relacionados.

Vale, por fim, rever a opinião do penalista clássico Francesco CARRARA, que, em torno de 1860, publicou seu programa de direito criminal, em dez volumes. Os primeiros dois abrangem somente a parte geral. E, no segundo volume, ao testar a contraposição entre a tutela do *direito do acusado* e a do *direito da sociedade*, deixa transparecer sua orientação liberal. Absolver um culpado seria um “simples perigo” para a sociedade, ao passo em que condenar um inocente ocasionaria, a todos – e especialmente ao condenado –, um “mal certo e positivo”. “Entretanto”, continua o jurista,

“as tradições da antiga barbárie fazem por vezes repetir-se ainda hoje a blasfêmia de que uma sentença absolutória constitui um *escândalo* político. Verdadeiro escândalo seria ver os tribunais condenarem sempre, e juízes, a quem parecesse um pecado absolver, tremerem, como se febre tivessem, suspirando, como por um infortúnio, ao assinar absolvições, sem tremer nem suspirar ao firmar condenações. Verdadeiro escândalo, pois com isso se arraigaria profundamente no povo a idéia funesta de que os juízes criminais existem para condenar, e não para ministrar a justiça imparcial. (...) As sentenças absolutórias constituem uma prova. Elas honram a magistratura e reforçam a fé nas sentenças condenatórias (...). O desejo, que certas pessoas acalentam até a monomania, de ver sempre condenado o acusado, é uma aberração da razão penal; é um insulto à humanidade, tanto quanto é uma irreverência à magistratura lamentar absolvições.”³²²

³²¹ FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão...**, p. 506.

³²² CARRARA, Francesco. **Programa do Curso de Direito Criminal – Parte Geral**. v. II. (Trad. José Luiz V. de A. Franceschini; J. R. Prestes Barra). São Paulo: Saraiva, 1957, p. 296-297.

Com relação ao erro comum da opinião pública – e até mesmo dos estudiosos – de avaliar a qualidade da prestação jurisdicional apenas pela estatística das condenações e das absolvições (sendo melhor a que condena mais), exclama: “ilusão fatalíssima! Como se a Justiça penal se exercesse apenas pela condenação!”³²³ É exatamente essa a justiça que se exerce quando se permite a existência de um processo criminal por *descaminho* antes mesmo de a autoridade competente proclamar a existência do correspondente *ilícito aduaneiro*, pois esse disparate lógico, ao desdenhar a possibilidade de uma sentença que declare inexistir ilícito algum, implica um *duplo* atentado ao *princípio da inocência*: um na esfera administrativa; outro na esfera judicial.

Capítulo 2 – Bem jurídico e crime tributário

1. Crítica

Como já se adiantou, existe, atualmente, uma contínua problemática em torno da função do Direito Penal. Na medida em que – de acordo com a vertente majoritária – sua tarefa seria a proteção subsidiária de bens jurídicos, a *noção* de bem jurídico ocupa um papel central na controvérsia. Não é o caso de se focar essa polêmica, pois a presente pesquisa não se propôs a tanto. Mas, como é necessário discorrer sobre o bem jurídico dos crimes tributários (*descaminho* incluído), fazem-se oportunos breves comentários introdutórios.

As críticas ao conceito de *bem jurídico* são, em boa escala, as mesmas que se fazem à ideia do Direito Penal como protetor de bens jurídicos. Algumas delas são vistas acima, no *tópico 1 – A validade de proteção de bens jurídico-penais*. Por praticidade, socorre-se de um resumo de tais críticas feito por HASSEMER e MUÑOZ CONDE: *a)* dificuldades de determinar o substrato empírico que sirva de fundamento a cominações penais (que originaram a necessidade de diferenciação entre *bem jurídico* e *objeto de ação*); *b)* a vagueza e a

³²³ CARRARA, Francesco. **Programa...**, p. 297.

indeterminação do conceito de bem jurídico; c) dúvidas sobre a extensão que se deve dar à distinção entre bens jurídicos individuais e universais e como se apura tal distinção em um caso concreto, as quais geraram várias opiniões distintas.³²⁴ Porém, ao discorrer sobre os lineamentos de uma teoria do bem jurídico, BARATTA, aceitando estar diante de uma “crise irreversível de legitimação instrumental dos sistemas punitivos”³²⁵, não deixa de propor uma saída:

“o cuidado que se deve ter hoje em dia em relação ao sistema de justiça criminal do Estado de direito é *ser coerente com seus próprios princípios ‘garantistas’*: princípios da limitação da intervenção penal, de igualdade, de respeito ao direito das vítimas, dos imputados e dos condenados. Trata-se, mais que tudo, de aplicar e transformar o direito substancial (fundamental), processual e penitenciário em *conformidade com aqueles princípios, por todo o tempo em que deva durar a luta por uma política ‘alternativa’ com relação à atual política penal.*”³²⁶

Essa coerência principiológica, recomendada pelo pesquisador crítico, permite a admissão, aqui – por razões já vistas, às quais ora se remete, por brevidade – da ideia do bem jurídico-penal como objeto de tutela do Direito Penal, desde que orientada por determinados princípios penais constitucionais. A técnica legislativa “assumidamente casuística” e instrumentalizadora, que passa a operar em um nível puramente abstrato e divorciado do mundo dos fatos é uma das origens da confusão entre *bem jurídico* e *função administrativa*, a ponto de dar origem aos “delitos sem bens jurídicos”. Contudo, mesmo diante das “tentações voltadas a novas incriminações, a existência de um bem jurídico e a demonstração de sua lesão ou colocação em perigo constituem, ainda, pressupostos indeclináveis do injusto penal.”³²⁷

Convém registrar, por oportuno – como réplica ao entendimento contrário logo acima resumido – a resposta de HASSEMER e MUÑOZ CONDE, quando concluem que “tampoco són fácilmente definibles otros conceptos fundamentales como ‘principio de culpabilidad’, ‘prohibición de analogía’, ‘proceso limpio’ o

³²⁴ HASSEMER, Winfried; MUÑOZ CONDE, Francisco. **Introducción a la Criminología y al Derecho Penal**. Valencia: Tirant lo Blanch, 1989, p. 103-108.

³²⁵ BARATTA, Alessandro. *Funções instrumentais...*, p. 17.

³²⁶ Idem, p. 23-24. Itálicos não originais.

³²⁷ BECHARA, Ana Elisa. *Delitos sem bens jurídicos?* In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, a. 15, n. 181, dez./2007, p. 4-5.

‘dignidad humana’”³²⁸, o que não lhes impede, entretanto, de serem aplicados corriqueiramente. E sem grandes óbices doutrinários.

2. Noção de bem jurídico-penal

Para TAVARES, é impossível conceituar *bem jurídico-penal* de modo exaustivo, dadas as variedades com que se apresenta. BIANCHINI também entende que a aproximação de um conceito de bem jurídico-penal pode, no máximo, por um lado, fixar os contornos de seu conteúdo, e, por outro lado, expor os limites que impõe ao Estado.³²⁹ Sem dúvida, a pesquisa a respeito de um conceito de bem jurídico e de sua natureza, seja na literatura estrangeira ou em obras nacionais, resultará sempre em respeitável divergência de opiniões.

Reconhece-se nisso, antes, uma *multiplicidade* de conceitos do que uma *discordância* propriamente dita. Esse sortimento de descrições da natureza, finalidade e situação do *bem jurídico* nas ciências criminais é decorrência compreensível da sua própria essência abstrata e, por isso mesmo, *subjetiva*. É nessa medida em que “el concepto de bien jurídico, obtenido a partir del juicio de valor constituyente del legislador, es un instrumento de interpretación teleológica de los tipos de la parte especial del Código Penal.”³³⁰ Assim, necessita-se, aqui, da noção de bem jurídico mais como um critério de compreensão, de interpretação e de aplicação da lei penal do que como um conceito científico propriamente dito – em que pese a empreitada de sua delimitação deva sempre ser levada a sério, desde que é um dos componentes do processo de legitimação da norma penal.³³¹

Modo geral, não é possível diferenciar claramente o *bem jurídico* das

³²⁸ Idem, p. 112.

³²⁹ BIANCHINI, Alice. **Pressupostos materiais mínimos da tutela penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 42.

³³⁰ AMELUNG, Knut. *El concepto “bien jurídico” en la teoría de la protección penal de bienes jurídicos*. In HEFENDEHL, Roland; HIRSCH, Andrew Von; WHOLERS, Wolfgang (Ed.). **La teoría del bien jurídico. Fundamento de legitimación del Derecho penal o juego de abalorios dogmático?** Madrid: Marcial Pons, 2007, p. 229.

³³¹ TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto penal**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 181.

finalidades que alguns juristas atribuem à incriminação de condutas.³³² Nesse sentido, viram-se, no *tópico 1.2 – Criminalização como “técnica auxiliar de arrecadação”*: a *administrativização do Direito Penal*, exemplos das opiniões mais conhecidas a respeito, que refletem a própria noção de bem jurídico empregada por tais autores.

Efetivamente, viu-se que, para LISZT, todo bem jurídico corresponde a um *interesse humano* individual ou coletivo que, por ser vital, é protegido pela ordem jurídica. Assim, o interesse é criado pela vida, não pelo Direito – o qual apenas eleva tal interesse à categoria de bem jurídico, através de proteção legal.³³³ WESSELS aquiesce, ao afirmar que “por bens jurídicos designam-se os bens vitais e os interesses juridicamente reconhecidos do indivíduo ou da coletividade, que, em virtude de seu especial significado para a sociedade, *requerem proteção jurídica*.”³³⁴ Indica, como exemplos de bens jurídicos individuais, a vida, a integridade física, a liberdade pessoal, a honra, a propriedade, o patrimônio etc. Como bens jurídicos coletivos (que chama de “bens jurídicos universais”), a constituição do Estado e sua ordem democrática e liberal, a conservação dos segredos do Estado, a administração da Justiça, a incorruptibilidade dos funcionários, a segurança do tráfego monetário, a fidelidade dos documentos na relação jurídica etc.³³⁵ WELZEL apresenta concepção diferenciada, ao identificar no “valor do ato” um aspecto elementar da vida em sociedade, o qual seria o verdadeiro *fundamento* de incriminação de condutas.³³⁶ Bem jurídico, por sua vez, seria “*todo estado social pretendido que o direito deseja assegurar contra lesões*”.³³⁷ Para ele, a soma dos bens jurídicos em determinada comunidade constitui a sua própria ordem social³³⁸, revelando seu apego a um conceito material de bem jurídico.

MEZGER entende que o bem jurídico protegido pelo Direito Penal é o

³³² Idem, p. 182.

³³³ LISZT, Franz Von. *Tratado...*, p. 2.

³³⁴ WESSELS, Johannes. **Direito Penal, parte geral**. (Trad. Juarez Tavares). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1976, p. 3. Itálicos originais.

³³⁵ WESSELS, Johannes. **Direito Penal...**, p. 2.

³³⁶ WELZEL, Hans. **Direito Penal**. (Trad. Afonso Celso Rezende). Campinas: Romana, 2003, p. 27-31.

³³⁷ WELZEL, Hans. **Direito...**, p. 32. Itálicos originais.

³³⁸ Idem, p. 32-33.

“objeto valorativo” defendido pelo tipo e atacado pelo delito. Distingue o *objeto de ação* (“parte exterior integrante do *mundo corporal*”) do *objeto de proteção* (“parte ideal integrante do *mundo valorativo* do Direito”).³³⁹ Considera que o próprio *conteúdo material* do crime é a lesão ou a colocação em perigo do *objeto de proteção* (ou, como sinônimos, *objeto de ataque* ou *bem jurídico*).³⁴⁰ O autor define bem jurídico de modo objetivo, como “el *valor objetivo* al que la ley penal concede su protección” e, como tal, o bem jurídico “es la línea directriz determinante en la interpretación” do tipo penal concreto.³⁴¹ Portanto, MEZGER define um método de conhecimento da lei penal em torno da compreensão do bem jurídico por ela protegido – uma interpretação “*conceptual teleológica*.”³⁴²

Quanto mais os bens jurídicos forem atrelados à Constituição, mais ela influenciará o sistema e a Política Criminal, afirma PALAZZO. Para o autor, esse assento constitucional revela várias vantagens, dentre as quais, possibilitar a declaração de inconstitucionalidade de uma lei criminalizadora que, em abuso do poder punitivo, tipifica conduta em descompasso com a Carta Política.³⁴³ No entanto, a ordem dos bens jurídicos não é idêntica à dos valores constitucionais, da qual não se deve senão deduzir, de acordo com o perfil político-criminal vigente, a matéria penal interessante os critérios criminalizadores.³⁴⁴ É como afirmou FARIA COSTA: “o bem jurídico-penal é um pedaço da realidade, olhado sempre como relação comunicacional, com densidade axiológica a que a ordem jurídico-penal atribui dignidade penal.”³⁴⁵

De fato, Giuseppe BETTIOL percebeu o bem jurídico como “intimamente ligado às concepções ético-políticas dominantes”, mas que “assume significado diverso e conteúdo diverso com a mudança do tempo e do ambiente.”³⁴⁶ A partir

³³⁹ MEZGER, Edmund. **Tratado de Derecho Penal**. t. I. (Trad. Jose Arturo Rodriguez Muñoz). Madrid: Revista de Derecho Privado, 1935, p. 317. Itálicos originais.

³⁴⁰ MEZGER, Edmund. **Tratado...**, p. 329. Itálicos originais.

³⁴¹ Idem, p. 334. Itálicos originais.

³⁴² Idem, p. 335. Itálicos originais.

³⁴³ PALAZZO, Francesco C. **Valores constitucionais e Direito Penal**. (Trad. Gérson Pereira dos Santos). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1989, p. 84-86.

³⁴⁴ Idem, p. 86-87.

³⁴⁵ FARIA COSTA, José de. **Noções fundamentais de Direito Penal (*fragmenta iuris poenalis*) – introdução**. 2. ed. Coimbra: Coimbra, 2010, p. 174.

³⁴⁶ BETTIOL, Giuseppe. **Direito Penal**. (Trad. Paulo José da Costa Jr. e Alberto Silva Franco). v. I. 2. ed.

dessa premissa é que se devem fixar os critérios para se concluir que o bem jurídico corresponde àquelas “situações efetivamente ofensivas das condições objetivas de existência” de uma sociedade civil determinada³⁴⁷, excluindo-se, como resultado, “os fatos reprováveis apenas de um ponto de vista ideológico.”³⁴⁸

PRADO expõe orientação semelhante. Inicialmente, firma a noção de que não é possível dispensar o conhecimento do bem jurídico-penal, pois se trata do vínculo da ciência penal com a realidade. Da mesma forma, quaisquer intervenções político-criminais na legislação observarão a teoria do bem jurídico como critério limitador da criminalização.³⁴⁹ A questão a merecer atenção não é a importância desse conceito para o Direito Penal, eis que ela é indiscutível. Mas a adequada identificação da correspondência constitucional do bem jurídico-penal, essa sim é fundamental, na busca de um conteúdo material mínimo do ilícito criminal.³⁵⁰

Adotando-se, pois, a dimensão dos direitos fundamentais individuais e públicos como conteúdo ético-político infranqueável na atividade legislativa em matéria penal, e confirmando-se existir um consenso democrático acerca da função nuclear desempenhada pela *pessoa* – como um fim em si mesma – no sistema normativo global, é possível estabelecer a teoria do *bem jurídico-penal* como verdadeiro método na busca pela limitação e fiscalização do poder punitivo.³⁵¹ Os valores expressos nos arts. 1º, 2º, 3º, 4º e 5º da Constituição Federal, a depender da *intensidade* e a *qualidade* de sua eventual ofensa, poderão gerar repressão penal. São, assim, apenas aqueles valores que, de acordo com a tradição cultural e a experiência social próprias, ganham, através de reconhecimento constitucional e legal, a condição de *bem jurídico-penal*, os

São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 229.

³⁴⁷ PALAZZO, Francesco C. **Valores constitucionais...**, p. 87.

³⁴⁸ Idem.

³⁴⁹ PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e constituição**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 19.

³⁵⁰ PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal...**, p. 22.

³⁵¹ Idem, p. 73-90.

componentes do conteúdo material do crime.³⁵²

PASCHOAL, em sua pesquisa, demonstra que, no cenário nacional, “o estudo do bem jurídico penal, ou do objeto de proteção do Direito Penal, remonta sua finalidade limitadora e não fundamentadora do âmbito de incidência do poder punitivo do Estado.”³⁵³ E é isso o que indicam os princípios próprios de uma ordem jurídica democrática, do que são exemplos a *intervenção mínima*, a *subsidiariedade*, a *insignificância*, a *presunção de inocência* e a *dignidade da pessoa humana*.

Francisco de ASSIS TOLEDO formula o seguinte conceito: “*bens jurídicos são valores ético-sociais que o direito seleciona, com o objetivo de assegurar a paz social, e colocar sob sua proteção para que não sejam expostos a perigo de ataque ou a lesões efetivas.*”³⁵⁴ Para fins penais, o autor restringe a noção, entendendo ser bem jurídico-penal aquele “que esteja a exigir uma proteção especial, no âmbito das normas de direito penal, por se revelarem insuficientes, em relação a ele, as garantias oferecidas pelo ordenamento jurídico em outras áreas extrapenais.”³⁵⁵

Para TAVARES, o bem jurídico “pode ser entendido como um valor que se incorpora à norma como seu objeto de preferência real e constitui, portanto, o elemento primário da estrutura do tipo, ao qual se devem referir a ação típica e todos os seus demais componentes.”³⁵⁶ A existência de um bem jurídico protegido e a demonstração de sua ameaça ou prejuízo são condições de validade da norma penal incriminadora.³⁵⁷ Nesse sentido, sendo um bem jurídico um *valor* da pessoa humana, de importância universal, com ele não se confundem as *funções* administrativas ou de gestão do Estado – que são submetidas a critérios de oportunidade e conveniência.³⁵⁸ Essa diferenciação assume especial relevo “nos delitos econômicos, normalmente confundidos com as próprias tarefas do

³⁵² Idem, p. 87-88.

³⁵³ PASCHOAL, Janaina Conceição. **Constituição, criminalização e Direito Penal mínimo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 47.

³⁵⁴ ASSIS TOLEDO, Francisco de. **Princípios...**, p. 16. Itálicos originais.

³⁵⁵ Idem, p. 17.

³⁵⁶ TAVARES, Juarez. **Teoria...**, p. 198.

³⁵⁷ Idem, p. 198-199.

³⁵⁸ Idem, p. 211-215.

Estado, ou com sua *política tributária* ou *fiscal*.”³⁵⁹

3. Bem jurídico simples e complexo

Com a assunção da teoria do Direito Penal como protetor de bens jurídicos, é comum a classificação dos delitos em função das características dos seus respectivos objetos de proteção. O próprio codificador de 1940 procurou alocar os tipos penais em razão dos bens jurídicos que tutelam, como se vê dos nomes dados ao Títulos e Capítulos do Código. As circunstâncias agravadoras e atenuantes, bem como as causas de especial aumento e diminuição de pena, costumam variar em relação à qualidade e à intensidade da ofensa a esses bens.

Mas a classificação que aqui importa é a relacionada à *quantidade* de bens jurídicos defendidos pela norma penal incriminadora. A distinção entre crimes *simples* ou *complexos* é tão simples quanto antiga, e se origina de uma necessidade didática da exposição da matéria quando se visa realizar exame individualizado dos delitos em espécie previstos na vasta legislação penal brasileira.

Basileu GARCIA afirma que “certos crimes ofendem um único bem jurídico. São os crimes simples. Outros se constituem de atos que ofendem diversos bens jurídicos – e são os crimes complexos.”³⁶⁰ ZAFFARONI e PIERANGELI, a respeito, notam que, “quanto ao *número de bens jurídicos* que o tipo tutela penalmente, fala-se em tipos com o bem jurídico simples ou complexo. É tipo com bem jurídico simples o homicídio (art. 121, CP); é tipo com bem jurídico complexo a extorsão (art. 158, CP)”, no qual são envolvidos o patrimônio, a integridade física e a incolumidade psíquica.³⁶¹ FARIA COSTA explica que o bem jurídico possibilita a distinção dos crimes entre simples e complexos, “consoante esteja em causa a protecção de um ou mais bens jurídicos

³⁵⁹ Idem, p. 215. Itálicos não originais.

³⁶⁰ GARCIA, Basileu. **Instituições de Direito Penal**. 3. ed. v. I. t. I. São Paulo: Max Limonad, 1956, p. 206.

³⁶¹ ZAFFARONI, Eugênio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de Direito Penal brasileiro, Parte Geral**. v. 1. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 467-468. Itálicos originais.

no mesmo tipo legal de crime.”³⁶² Conforme Alexandre KERN, “no que diz respeito ao bem jurídico tutelado”, há várias classificações dos crimes, como, p.ex., em “simples (um único bem jurídico)” e em “complexos (diversos bens jurídicos).”³⁶³ Pelo que se sabe, inexistente discordância, na literatura, sobre essa classificação.

Esse breve tópico sobre a divisão entre crimes com bem jurídico *simples* e *complexo* será resgatado mais à frente, quando for pesquisada a semelhança da objetividade jurídica entre as figuras típicas dos crimes contra a ordem tributária em geral e o descaminho.

4. Os bens jurídicos dos crimes tributários

No presente tópico, busca-se apenas apresentar o caráter complexo dos bens jurídicos – tal qual indicado por representantes da literatura especializada – objeto de tutela dos crimes tributários em geral. Pretende-se, com isso, fixar pesquisa à qual se fará referência, mais além, para se afirmar que o bem jurídico (múltiplo) protegido pelos crimes tributários tem a mesma natureza que o protegido pelo crime de *descaminho*. Para tanto, é indispensável tratar um pouco sobre os contornos dos *crimes econômicos*.

4.1 Crimes tributários (descaminho incluído) como crimes econômicos

O crime tributário é estudado, via de regra, nas disciplinas de *Direito Penal Tributário*³⁶⁴ e/ou de *Direito Penal Econômico*. Em 1964 essa disciplina

³⁶² FARIA COSTA, José de. *Noções fundamentais de Direito Penal (fragmenta iuris poenalis) – introdução*. 2. ed. Coimbra: Coimbra, 2010, p. 253.

³⁶³ KERN, Alexandre. *O controle penal administrativo nos crimes contra a ordem tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 51.

³⁶⁴ Luiz Alberto MACHADO entende que “nem há direito penal tributário, nem direito tributário penal, mas apenas direito penal. Como, em relação ao estabelecimento da relação obrigacional tributária, há apenas direito tributário” (*Fraude contra o Fisco*. In **Revista de Direito Público**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 5, nº 21, jul./set. 1972, p. 337). Gérson PEREIRA DOS SANTOS concorda (**Direito Penal Econômico**. São Paulo: Saraiva, 1981, p. 211-212). Wagner BALERA, por sua vez, entende que “não existe um Direito Penal Tributário (...). O que se dá, apenas e tão-somente, é a subordinação de ilícitos sites na esfera das relações jurídicas ao conjunto de normas enfeixadas na legislação penal” (*Direito*

representava, para ETCHEBERRY, pouca coisa sobre o efetivo conteúdo da legislação a que se referia ou sobre a natureza das infrações que seriam por ela compreendidas. Pensou, por essa razão, ser importante averiguar qual a *objetividade jurídica* dos chamados crimes econômicos.³⁶⁵

Os “interesses econômicos de natureza social”, que dizem respeito à atividade estatal de recolhimento de tributos, representariam um dos grupos de valores protegidos pela criminalização de fundo econômico. Eles compreendem “as infrações *tributárias* propriamente (relativas aos impostos internos) e as infrações *aduaneyras* (relativos aos impostos ou direitos provenientes do intercâmbio de mercadorias com os países estrangeiros).”³⁶⁶ De acordo com a sua avaliação, portanto, os crimes tributários – dentre eles o próprio *descaminho*, que é uma infração *aduaneyra* – poderiam ser classificados como delitos econômicos. MACHADO concorda, pois “nos delitos econômicos o Estado tutela também penalmente o seu direito de impor o tributo.”³⁶⁷

“O que é pacífico”, segundo ANDREUCCI, “é que o direito econômico visa assegurar a normalidade da execução da planificação como um produto do *dirigismo econômico*”³⁶⁸, para o qual os tributos são precisamente os instrumentos utilizados.³⁶⁹ Assim, é impossível afastar “a influência do direito penal econômico sobre o conteúdo dos crimes fiscais, empregados que são pelo legislador como instrumentos do intervencionismo e, pois, do plano estatal.”³⁷⁰

Penal Tributário. In **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Malheiros, v. 63, 1994, p. 239). Apesar desses e de outros posicionamentos semelhantes quanto à nomenclatura da disciplina, a eventual preferência pelo termo Direito Penal Tributário, Fiscal ou outro afim, bem como a incursão na seara do Direito Penal Financeiro, são, aqui, irrelevantes.

³⁶⁵ ETCHEBERRY, Alfredo. *Objetividade jurídica do delito econômico*. In **Revista Brasileira de Criminologia e Direito Penal**, Rio de Janeiro, a. II, n. 6, jul./set. 1964, p. 99.

³⁶⁶ ETCHEBERRY, Alfredo. *Objetividade jurídica...*, p. 102. Itálicos originais. FRAGOSO, embora admita que o bem jurídico dos crimes econômicos são os “interesses econômicos de toda ordem”, conclui que “não entram no conceito de direito penal econômico nem os delitos das sociedades comerciais, nem os da propriedade industrial, nem os delitos fiscais ou aduaneyros” (*Direito Penal Econômico e Direito Penal dos Negócios*. In **Revista Brasileira de Direito Penal e Criminologia**, Rio de Janeiro, Forense, a. XIX, n. 33, jan./jul. 1982, p. 122-123).

³⁶⁷ MACHADO, Luiz Alberto. *Fraude contra o Fisco*. In **Revista de Direito Público**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 5, n. 21, jul./set. 1972, p. 339.

³⁶⁸ ANDREUCCI, Ricardo Antunes. *O Direito Penal econômico e o ilícito fiscal*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, a. 60, v. 426, abr./1971, p. 306. Itálicos não originais.

³⁶⁹ ANDREUCCI, Ricardo Antunes. *O Direito Penal econômico...*, p. 307.

³⁷⁰ Idem, p. 308.

Todavia, o autor julga relevante considerar que, se, por um lado, elementos dos crimes fiscais são determinados por circunstâncias de Direito Econômico e, muitas vezes, até identificados por elas, por outro lado, não se pode deduzir disso que haja uma *completa* harmonia entre o crime econômico e o crime fiscal. Cada qual apresenta traços próprios que possibilitam afirmar serem, normalmente, tipos penais com objetividades jurídicas distintas.³⁷¹

Manoel Pedro PIMENTEL, em monografia pioneira, no Brasil, sobre o Direito Penal Econômico, assinalou que se trata de um “ramo do Direito penal comum e, como tal, sujeito aos mesmos princípios fundamentais deste.”³⁷² Para ele, *a regularidade e a boa execução da política econômica* do Estado é um dos bens jurídicos tutelados pela legislação dos delitos econômicos. Como tal mister depende da exata aplicação das rendas públicas, a proteção se deve iniciar pela arrecadação dos tributos.³⁷³ Assim, embora visualize diferenças poucas entre o ilícito penal tributário e o ilícito econômico geral, admite que “o Direito penal econômico se relaciona com o Direito penal financeiro, que é parte daquele, enquanto o Direito penal tributário é um ramo do último citado.”³⁷⁴ Isto é, “não são mais do que partes especializadas” do tradicional Direito Penal.³⁷⁵ PEREIRA DOS SANTOS partilha da mesma orientação.³⁷⁶

DOTTI, ao escrever sobre o assunto em 1982, reparou que, apesar de não haver unanimidade, a expressão *Direito Penal Econômico* já era “uma designação de trânsito correntio na doutrina brasileira e internacional.”³⁷⁷ O fato é que ela sempre significou um amplo gênero de delitos³⁷⁸, do qual os crimes

³⁷¹ Idem, p. 308-309.

³⁷² PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 15.

³⁷³ PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito Penal...**, p. 109.

³⁷⁴ Idem, p. 19-20.

³⁷⁵ Idem, p. 20.

³⁷⁶ PEREIRA DOS SANTOS, Gérson. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Saraiva, 1981, p. 195-224.

³⁷⁷ DOTTI, René Ariel. **O Direito Penal Econômico e a proteção do consumidor** (Comunicação apresentada ao Colóquio preparatório do XIII Congresso Internacional de Direito Penal – Rio de Janeiro, 20-23 de outubro de 1982). Curitiba: Livraria Ghignone, 1982, p. 28.

³⁷⁸ DOTTI visualizou, dentro do Direito Penal Econômico, “uma proliferação de *direitos penais*: direito penal societário, comercial, *tributário*, imobiliário, financeiro, *fiscal*, agrário, do meio ambiente (na medida em que estes últimos desdobramentos revelem o interesse econômico nas ofensas) e assim por diante.” (**O Direito Penal Econômico...**, p. 30. Itálicos não originais).

tributários são apenas uma das espécies.³⁷⁹ Em artigo posterior, o jurista afirmou que o Direito Penal Tributário é uma “subclassificação” do Direito Penal Econômico (o qual, por sua vez, é ramo específico do Direito Econômico).³⁸⁰

Carlos MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, catedrático espanhol que sistematizou o estudo do Direito Penal Econômico, dividindo-lhe em uma *parte geral* e uma *parte especial*, classifica os delitos econômicos em sentido *estrito* e em sentido *amplo*: o primeiro compreende todas as infrações que atentam contra a atividade interventora e reguladora do Estado na economia, as quais se identificam com a expressão “Direito penal *administrativo* econômico”; o segundo abarca as infrações que vulneram bens jurídicos supraindividuais de algum *conteúdo econômico*, mas que não afetem diretamente a intervenção estatal na economia.³⁸¹ Os crimes tributários, o autor inclui na classificação do sentido estrito.³⁸²

PRADO também entende que os crimes tributários se enquadram na chamada *criminalidade econômica*, desde que referidos tipos pretendem a tutela não apenas da ordem tributária, mas também a realização, mediante os recursos colhidos nas receitas tributárias, “das atividades destinadas a atender às necessidades sociais.”³⁸³ Ademais, o autor vê o próprio *descaminho* como um crime econômico; apesar de afirmar que “ele se diferencia dos demais crimes contra a ordem tributária”, mesmo que nele haja um evidente “interesse fiscal.”³⁸⁴ Roberto Santiago Ferreira GULLO afirma, igualmente, que o crime fiscal pode ser estudado no âmbito do Direito Penal Econômico, já que o bem jurídico que protege “não é apenas o crédito do Tesouro, mas todo o complexo de

³⁷⁹ Idem, p. 29.

³⁸⁰ DOTTI, René Ariel. *A criminalidade econômica*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 74, v. 602, dez./1985, p. 296.

³⁸¹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. **Derecho Penal Económico y de la Empresa – parte general**. 2. ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2007, p. 94-96.

³⁸² Na *parte especial* de seu Direito Penal Econômico, o faz textualmente, ao analisar os crimes contra a Fazenda Pública e a Seguridade Social (**Derecho Penal Económico**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2002, p. 367.

³⁸³ PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 265.

³⁸⁴ PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal...**, p. 306.

realização dessa política financeira informada pelo bem comum.”³⁸⁵ Também para FARIA JR. os crimes tributários são “espécies dos delitos econômicos.”³⁸⁶

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ entende que o *correto funcionamento da Fazenda Pública* é o bem jurídico comum (mediato) a todos os delitos fiscais. Sob tal objeto, distingue os *interesses jurídicos genéricos* (bem jurídico imediato) que o legislador penal tutela, como sejam, os variados investimentos sociais que se fará com a verba pública arrecadada.³⁸⁷

Confirmando a constatação de TAVARES, de que, em sede de crimes tributários normalmente confunde-se o *bem jurídico-penal* com uma *função administrativa* do Estado³⁸⁸, Heloisa Estellita SALOMÃO afirma que, para os fins de proteção penal, devem-se tomar os *tributos* pelas *funções* que lhes atribuem a Constituição, para deduzir, daí, que atraem interesse da *coletividade*. Como não se trata, por isso, da proteção de um bem jurídico (interesse) *individual*, os crimes tributários tutelam *bens jurídicos superindividuais*.³⁸⁹ Para a autora, não há problemas em se admitir a existência de um bem jurídico supraindividual, desde que se tenha em mente o limite do assento constitucional, reconduzível à *dignidade da pessoa humana*, que lhe permita merecer a categoria de bem jurídico-penal.

SALOMÃO rejeita identificar o bem jurídico-penal dos crimes tributários com a *ordem tributária* ou *ordem econômica*³⁹⁰, pois são expressões

³⁸⁵ GULLO, Roberto Santiago Ferreira. **Direito Penal Econômico**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 21.

³⁸⁶ FARIA JR., César de. *Crimes contra a ordem tributária...*, p. 71.

³⁸⁷ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. **Derecho Penal Económico**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2002, p. 367-368. A distinção entre bem jurídico *mediato* e *imediato* é útil para os delitos econômicos, pois todos tutelam bens complexos. Mediato seria o bem jurídico em sua acepção mais ampla e abstrata (p.ex. ordem econômica, sistema financeiro, meio ambiente etc.); bem jurídico imediato (específico ou diretamente tutelado) seria o interesse concreto tutelado pela lei penal. O viés prático é que o tipo de injusto incorpora apenas o bem *imediato* e, portanto, apenas com ele o elemento subjetivo do agente se relaciona (**Derecho Penal Económico y de la Empresa – parte general**. 2. ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2007, p. 158-161).

³⁸⁸ Vide tópico 1.2 – *Criminalização como “técnica auxiliar de arrecadação”*: a administrativização do *Direito Penal*.

³⁸⁹ SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 173-179.

³⁹⁰ Há estudos voltados à diferenciação entre *ordem econômica* e *mercado* para fins de repressão penal, como se vê em: BAIGÚN, David. *El peligro en los delitos contra el orden económico*. In VALDÉS, Carlos García; RIEZU, Antonio Cuerda; ESCAMILLA, Margarita Martínez; GUIRAO, Rafael Alcácer; MARISCAL DE GANTE, Margarita Valle (Coord.). **Estudios penales en homenaje a Enrique**

demasiadamente vagas e fluídas.³⁹¹ Localiza, assim, na “arrecadação tributária” um bem jurídico-penal de suficiente concretude e que está conectado instrumentalmente com a consecução dos objetivos fundamentais do Estado (CF, art. 3º).³⁹² Isso porque os *tributos* são os meios de que o Estado se vale para executar seus deveres que a Constituição expõe no sistema tributário, visando garantir condições de subsistência material e moral a todos os brasileiros.³⁹³ No âmbito dos tributos *extrafiscais* o espectro de tutela é ainda mais amplo, uma vez que se destinam a “cooperar na fomentação direta das metas do Estado de Direito, Democrático e Social, delineado na Constituição Federal.”³⁹⁴

Segundo Márcia Dometila LIMA DE CARVALHO, os crimes econômicos tutelam bens jurídicos *supraindividuais*, que são preceitos de preocupação social postos na Constituição e, por isso, eles têm tanta relevância quanto são os objetivos do sistema econômico que se pretende assegurar.³⁹⁵ Para a autora, um dos modos de evolução social é o “controle da economia” através da “intervenção do Direito Penal, com a tipificação de novos delitos protetores dos novos bens jurídicos.”³⁹⁶

Portanto, na seara econômica, o Direito Penal incrimina condutas tendo por princípio a proteção da “exequibilidade das normas administrativas pré-existent, quais sejam as de controle de câmbio, imposto de renda, lei de remessa de lucros” e outras disposições normativas que tenham relação com os deveres fiscais – inclusive *aduaneiros* – financeiros e administrativos do Estado.³⁹⁷ E, como o *descaminho* é um crime tributário, ele está inserido na *criminalidade econômica*.³⁹⁸ Há vários outros autores que entendem os crimes

Gimbernat, t. II. Madrid: Edisofer, 2008, p. 1830.

³⁹¹ SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal...**, p. 186-187. Já MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ admite que *ordem econômica* seja um bem jurídico passível de tutela penal, desde que se faça a separação entre o bem jurídico *mediato* (imaterial, integrado pela ordem econômica geral) e bem jurídico *imediato* (também de natureza coletiva, mas que significa o interesse social concreto diretamente tutelado). Vide **Derecho Penal Económico y de la Empresa – parte general**, p. 170-172.

³⁹² Idem, p. 200.

³⁹³ Idem, p. 180-184.

³⁹⁴ Idem, p. 184.

³⁹⁵ LIMA DE CARVALHO, Márcia Dometila. **Fundamentação constitucional...**, p. 101-102.

³⁹⁶ Idem, p. 103.

³⁹⁷ Idem, p. 118.

³⁹⁸ ALBARRACÍN sustenta que o *Direito Penal Aduaneiro* deve ser incluído entre as matérias objeto de

tributários como espécies dos crimes econômicos³⁹⁹; mas, por serem as razões acima suficientes para assim se concluir, passa-se ao próximo subtópico.

4.2 Objetividade jurídica

Claudio R. Navas RIAL se propôs a identificar o *bem jurídico* dos crimes tributários em geral. Analisou variadas perspectivas, como as que consideram ser o bem jurídico tutelado a *fé pública*, o *dever de lealdade*, o *patrimônio público*, a *função do tributo no Estado*, a *Fazenda pública* ou um *bem jurídico plural*, que contém vários interesses.⁴⁰⁰ A sua conclusão foi de que o bem jurídico é a *Fazenda Pública* e que esse bem é *complexo* (“plurissubjetivo”), “por cuanto la actividad financiera del Estado reviste sustancia jurídica y un carácter instrumental o medial, pues su objeto no es otro que financiar las prestaciones públicas dirigidas a hacer efectivas las instituciones”⁴⁰¹ e os direitos fundamentais com os quais se compromete a Constituição de cada nação.

Os trabalhos nacionais não divergem. Para PIMENTEL, o Direito Penal Tributário é caracterizado pela proteção dos “interesses do Estado ligados à arrecadação dos tributos, quando houver ofensa grave a tais interesses.”⁴⁰² José Carlos TÓRTIMA concluiu que o objeto de tutela nos crimes fiscais são os *interesses difusos*, resultantes de opções político criminais.⁴⁰³ Andreas EISELE

preocupação do *Direito Penal Econômico* – desde que visto em sentido estrito: um conjunto de normas jurídico-penais que protegem a ordem econômica e a participação do Estado na economia. Vide ALBARRACÍN, Héctor Guillermo Vidal. *Delitos Aduaneiros*. In YACOBUCCI, Guillermo J. (Dir.); LAPORTA, Mario H.; RAMÍREZ, Nicolás D. (Coord.). **Derecho Penal Empresario**. Montevideo/Buenos Aires: B de F, 2010, p. 668. No mesmo sentido: JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. **O Contrabando: uma revisão de seus fundamentos**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000, p. 17: “dentre os delitos econômicos, encontram-se situados os delitos aduaneiros, que são aqueles que violam a noção de ordem econômica, pretendendo desrespeitar as normas elaboradas pela Alfândega (...)”

³⁹⁹ Por exemplo: ABRAHÃO DE OLIVEIRA, Frederico. **Direito Penal Econômico brasileiro**. Porto Alegre: Sagra – DC. Luzzatto, 1996; BITENCOURT, Cezar Roberto; SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Direito Penal Econômico aplicado**. (com a colaboração de Renata Jardim Cunha). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

⁴⁰⁰ RIAL, Claudio R. Navas. *Problemas dogmáticos derivados del delito tributario: el bien jurídico protegido*. In ALTAMIRANO, Alejandro C.; RUBINSKA, Ramiro M. (Coord.). **Derecho penal tributario**. t. I. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008, p. 127-160.

⁴⁰¹ RIAL, Claudio R. Navas. *Problemas dogmáticos...*, p. 160.

⁴⁰² PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 18.

⁴⁰³ TÓRTIMA, José Carlos. *O objeto da tutela jurídica nos crimes fiscais*. In SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). **Direito Penal Empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 139-148.

entende que o bem jurídico tutelado nos crimes tributários é, imediatamente, a *receita pública* e, mediatamente, a *atividade estatal interventiva* financiada pela receita tributária, motivo pelo qual, segundo o autor, é correto classificá-los como espécie do *crime econômico*.⁴⁰⁴ Em outra obra, EISELE indica alguns dos bens jurídicos que seriam protegidos: a *solidariedade tributária*; a *igualdade das condições no exercício da competição mercantil*; a *estrutura institucional do Estado*; a *função administrativa de arrecadação tributária*; a *qualidade de vida dos contribuintes*; a *base cultural dos integrantes da sociedade*.⁴⁰⁵

Roberto dos Santos FERREIRA, ao afirmar que o crime tributário estende seu “efeito lesivo por toda a sociedade”, destaca que a criminalização do crime tributário dedica-se, “precipuamente, à tutela da ordem tributária e, secundariamente, ao interesse do Estado, na arrecadação dos tributos e contribuições sociais”. Seriam sujeitos passivos desse tipo de ilícito “a sociedade, o Estado – Fazendas Públicas da União, dos Estados-Membros e dos Municípios – e o particular.”⁴⁰⁶ Pedro Roberto DECOMAIN nota, igualmente, que “são múltiplos os valores que se procura proteger com a incriminação das condutas previstas na Lei nº 8.137/90”⁴⁰⁷, isto é, “o conceito de ordem tributária, para que possa efetivamente compreender todos esses múltiplos bens jurídicos, há que ser bastante amplo”⁴⁰⁸. Fausto Martin DE SANCTIS assevera que “o objeto de proteção é uma determinada forma de intervenção do Estado na economia”⁴⁰⁹, não sendo, portanto, apenas a “simplista (...) proteção dos valores”⁴¹⁰ a ele devidos. É dizer, “como qualquer outro delito econômico”, o crime contra a ordem tributária visa assegurar “o funcionamento eficaz e planejado das políticas públicas de redistribuição da riqueza social (...).”⁴¹¹ Enfim, trata-se de um bem

⁴⁰⁴ EISELE, Andreas. **Apropriação indébita e ilícito penal tributário**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 24.

⁴⁰⁵ EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 114-115.

⁴⁰⁶ FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 62.

⁴⁰⁷ DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 79.

⁴⁰⁸ DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes...**, p. 79-80.

⁴⁰⁹ DE SANCTIS, Fausto Martin. **Direito Penal Tributário – aspectos relevantes**. Campinas: Bookseller, 2005, p. 18.

⁴¹⁰ DE SANCTIS, Fausto Martin. **Direito Penal Tributário...**, p. 21.

⁴¹¹ Idem.

jurídico dotado de “porosidade e abstração.”⁴¹²

Rodrigo Sánchez RÍOS percebe que, consoante os autores em geral, o crime tributário tutela diversos bens jurídicos, sendo tradicionalmente alocado, dentre eles, o erário público. Mas “a objetividade jurídica do tipo penal fiscal não se resume apenas a proteger a ‘arrecadação estatal’, nem a considerar a Fazenda Pública como ente abstrato a ser protegido a qualquer custo”.⁴¹³ É dizer, a objetividade jurídica do tipo penal de sonegação fiscal é mais ampla, podendo corresponder a um *dever de lealdade* do cidadão para com o Estado, à *fé pública*, às *funções do tributo*, dentre outros, restando patente a sua natureza “não exclusivamente patrimonial.”⁴¹⁴ José Paulo BALTAZAR JR. afirma que “os crimes contra a ordem tributária são espécie de crimes econômicos”⁴¹⁵ e visam proteger o bem jurídico *ordem tributária*, compreendida como “o interesse do Estado na arrecadação dos tributos, para a consecução de seus fins. Cuida-se de bem macrossocial, coletivo. Secundariamente, protege-se a Administração Pública, a fé pública, e a livre concorrência (...)”⁴¹⁶, além de ter por finalidade “a criação de uma consciência ética fiscal.”⁴¹⁷

Autores com experiência acadêmica em Direito Tributário, quando pesquisaram a respeito, chegaram às mesmas conclusões. Lídia Maria Lopes RODRIGUES RIBAS declara que o Direito Penal Tributário “defende interesses do Estado, ligados à tributação.”⁴¹⁸ Aurora TOMAZINI DE CARVALHO ressalta a “alta carga valorativa” dos “interesses coletivos finalísticos da arrecadação tributária”, que o Estado decidiu resguardar “com a criação de normas penais que os tutelem.” Assim, “o bem jurídico tutelado pelas normas

⁴¹² Idem, p. 22.

⁴¹³ RÍOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998, p. 42.

⁴¹⁴ RÍOS, Rodrigo Sánchez. **O crime...**, p. 42-43. O autor expressa ressalvas, contudo, à inclusão da *função do tributo* como objeto de proteção penal, porque se trata de circunstância sem correspondência no *tipo objetivo* e no *tipo subjetivo* do crime tributário (p. 48).

⁴¹⁵ BALTAZAR JR., José Paulo. **Crimes Federais**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 415.

⁴¹⁶ BALTAZAR JR., José Paulo. **Crimes...**, p. 417.

⁴¹⁷ Idem, p. 418.

⁴¹⁸ RODRIGUES RIBAS, Lídia Maria Lopes. **Questões relevantes no Direito Penal Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 34.

penais tributárias seria um direito subjetivo difuso” de toda a sociedade.⁴¹⁹ Os crimes tributários, portanto, são *complexos*.⁴²⁰

Adiante, em tópico específico, verificar-se-á que os bens jurídicos protegidos pelo art. 334 do Código Penal possuem a mesma configuração básica que os albergados pelos demais crimes tributários: imediatamente, um *interesse arrecadatório*⁴²¹, a *receita pública* ou a *ordem tributária*; mediatamente, *interesses coletivos*, a *sanidade da relação entre o particular e o Fisco* e algumas *instituições do Estado*.

Capítulo 3 – O prévio exaurimento da via administrativa como condição de ação dos crimes tributários

1. Introdução

A expressão “condição objetiva de punibilidade” foi veiculada no acórdão do *leading case* HC 81.611/DF, STF⁴²², e, provavelmente por isso, tornou-se popular, na doutrina e na jurisprudência⁴²³, para indicar a necessidade do prévio esgotamento da discussão administrativa como requisito à persecução criminal

⁴¹⁹ TOMAZINI DE CARVALHO, Autora. **Direito Penal Tributário (uma análise lógica, semântica e jurisprudencial)**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 146.

⁴²⁰ No mesmo sentido: KALACHE, Maurício. **Crimes tributários: uma análise da estrutura do tipo penal nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27.12.1990**. Curitiba: Juruá, 2006, p. 157-159; LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes tributários – aspectos criminais e processuais**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 88-93.

⁴²¹ Quanto ao emprego da força penal para a tutela de “interesses”, cabem os comentários de BETTIOL: “um direito penal, orientado em direção à idéia suprema da retribuição justa, não pode ser senão um direito penal de fundo claramente ético. E é precisamente por essa razão que falamos, a propósito do bem jurídico, de *valores* e não de interesses, visto que *valor* é termo mais apropriado para exprimir a natureza ética do conteúdo das normas penais, ao passo que *interesse* é termo que exprime uma relação. (...) O termo interesse abrange qualquer exigência ética, religiosa, política que se faça sentir no seio da sociedade”, e é “precisamente por esta pretendida extensão do termo que se descobre o seu ‘pecado de origem’.” (**Direito Penal**..., p. 231-232. Itálicos originais).

⁴²² “(...) falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 – que é material ou de resultado –, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, *quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade* ou um elemento normativo de tipo.” (STF – HC 81611/DF – Pleno – Rel. Min. Sepúlveda Pertence – DJ de 13.5.05. Itálicos não originais).

⁴²³ Vide, p.ex.: STF – HC 93209 – 1ª T. – Rel. Min. Cármen Lúcia – DE de 18.4.08; STF – HC 86032 – 2ª T. – Rel. Min. Celso de Mello – DJE de 13.6.08; STF – HC 84457 – 2ª T. – Rel. Min. Ellen Gracie – DJ de 29.4.05; STJ – HC 121284 – 5ª T. – Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho – DJE de 26.4.10; STJ – AgRg no Resp 778228 – 6ª T. – Rel. Min. Og Fernandes – DJE de 8.3.10.

(ou à *consumação* do delito), em caso de *crimes materiais contra a ordem tributária*. Uma das proposições da presente pesquisa é investigar a natureza jurídica do prévio término do processo administrativo como *exigência* ao início da persecução penal por crime tributário material: seria mais adequado classificá-la como uma *condição objetiva de punibilidade* ou como uma *condição específica da ação penal*?⁴²⁴

Desde que o objeto principal da pesquisa é a possibilidade de se exigir o prévio término da discussão administrativa como condição ao início de processo penal por *descaminho*, afigura-se indispensável, para prosseguir, conhecer como a doutrina tem classificado essa exigência, de modo a localizar a orientação que pareça a mais *favorável* ao acusado – por imposição do sistema principiológico constitucional em matéria penal. Assim, em primeiro lugar, algumas opiniões a propósito das condições de punibilidade em geral serão vistas. Após, consultar-se-ão algumas das diferenciações que alguns penalistas já fizeram sobre as condições de punibilidade e as condições da ação penal. Então, poder-se-á passar ao tópico seguinte.

2. Diferenças gerais entre os institutos jurídicos da *condição objetiva de punibilidade* e da *condição de ação*

ROXIN explica que não haveria, na teoria do crime, uma quarta categoria além da *tipicidade*, da *antijuridicidade* e da *culpabilidade*. No entanto, reconhece que há tipos específicos que reclamam, além do agir injusto e culpável, um *pressuposto de punibilidade*. O jurisprudente alemão reconhece, de início, ser “*sumamente polémico el problema de si existen tales circunstancias, qué elementos pertencen a las mismas y qué criterios comunes existen en su caso que las caractericen.*”⁴²⁵ De fato, e apesar de ainda ser escassa (ao menos no Brasil) a bibliografia sobre a matéria, é comum encontrar, nos estudos a respeito, a

⁴²⁴ Alguns autores sustentam, ainda, como se verá, que essa exigência seria, em verdade, uma *questão prejudicial* ou um *elemento normativo do tipo*. Como tais opiniões são bem menos frequentes, o destaque foi dado ao debate em torno da condição de punibilidade e da condição de ação.

⁴²⁵ ROXIN, Claus. **Derecho Penal**..., p. 970. Itálicos não originais.

afirmação de que se trata de um assunto que causa não poucas discordâncias. Vale a pena conhecê-las, não apenas como um indicativo da insegurança que a matéria tem representado aos penalistas, mas também para que se teste a compatibilidade da exigência de prévia solução administrativa com alguma das características da *condição de punibilidade*.

O professor espanhol Quintiliano SALDAÑA, em suas adições à obra de LISZT, cita exemplos de *condições objetivas de punibilidade*, tendo em conta as disposições legais da época (algumas semelhantes às que vigoram no Brasil), que, p.ex.: *a)* condicionavam à garantia de reciprocidade a punição de atos hostis a Estados aliados; *b)* condicionavam a punição da “omissão de denúncia” à ocorrência do crime; *c)* condicionavam a punição da “provocação ao duelo” ao seu aceite; *d)* apenas permitiam a punição do rixoso quando ele infligisse, no mínimo, uma lesão corporal grave no oponente; *e)* apenas permitiam a punição do adultério quando fosse causa de posterior divórcio; *f)* condicionavam a punição da “fraude ao matrimônio” à sua dissolução.⁴²⁶

O autor trata as *condições objetivas de punibilidade* como circunstâncias externas e independentes do próprio *ato punível* e seus elementos, motivo pelo qual pensa devam ser estudadas separadamente do tipo legal. Disso, extrai as seguintes consequências: *a)* o elemento subjetivo não compreende as condições objetivas de punibilidade; *b)* quando essa condição falta, não existe fato punível, sequer tentado; *c)* quando essa condição falta, *é impossível o aforamento de ação penal*. Dessa impossibilidade, o autor extrai as seguintes conclusões: *a)* o prazo para o ajuizamento da ação penal somente tem início com a ocorrência da condição de punibilidade; *b)* a participação no ato ou sua ocultação são impuníveis enquanto não sobrevier a condição de punibilidade; *c)* não existe denúncia caluniosa quando tal denúncia descreve a ausência de condição de punibilidade; *d)* nenhuma medida cautelar é possível antes da verificação da

⁴²⁶ Adições de Quintiliano SALDAÑA, em: LISZT, Franz Von. **Tratado de Derecho Penal**. t. II. 2. ed. (Trad. da 20. ed. alemã por Luis Jiménez de Asúa e complementado por Quintiliano Saldaña). Madrid: Reus, 1927, p. 445-446. Esses mesmos exemplos são comumente reproduzidos pela doutrina estrangeira, conforme se nota nas obras aqui aludidas sobre o tema das condições de punibilidade.

condição de punibilidade, pois elas têm como pressuposto um fato punível.⁴²⁷

SALDAÑA aduz, em tom de exceção, que, quando o que está em questão é apenas a *prática do ato*, não se consideram as condições de punibilidade, e: a) a *consumação* do crime se dá independentemente da realização da condicionante; b) o *tempo e o lugar* do preenchimento da condição de punibilidade são indiferentes para o tempo e o lugar da prática do crime; c) a *prescrição* do delito começa a correr independentemente da realização da condição de punibilidade; d) prestar assistência ao autor do fato, após cometido o ato e antes de realizar-se a condição, pode caracterizar a *ocultação* do crime.⁴²⁸

Para WESSELS, as condições objetivas de punibilidade se localizam fora do tipo de injusto, como *anexos* a ele. Pressuposto *material* da punibilidade, a condição não necessita ter relação com o elemento subjetivo do agente. Aliás, é por ser independente do elemento subjetivo e por ser suficiente a sua simples existência para o fechamento do conceito de crime que se chama condição *objetiva* de punibilidade.⁴²⁹ O autor entende que as condições de punibilidade “expressam disfarçadas circunstâncias fundamentadoras de pena” e, entre os exemplos que indica, está o da sentença de falência nos crimes falimentares.⁴³⁰

STRATENWERTH afirma existir, além do ilícito culpável, um grupo de pressupostos *materiais* de punibilidade, que definem se há ou não, em dado caso, a necessidade de aplicação de uma pena. Dentre tais pressupostos, localizam-se as *condições objetivas de punibilidade*.⁴³¹ MIR entende que essas condições não guardam relação com o tipo de injusto praticado e nem com o juízo de reprovabilidade que se faça do autor e de sua conduta. São chamadas *objetivas* porque não têm relação com o elemento subjetivo do autor, sendo desimportante que possuam nexo de causalidade com a ação ou omissão concreta.⁴³² Segundo o autor, as condições objetivas de punibilidade obedecem a critérios de Política

⁴²⁷ Adições de Quintiliano SALDAÑA em: LISZT, Franz Von. **Tratado...**, p. 446-447.

⁴²⁸ Idem, p. 448.

⁴²⁹ WESSELS, Johannes. **Direito Penal, parte geral**. (Trad. Juarez Tavares). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1976, p. 37-38.

⁴³⁰ WESSELS, Johannes. **Direito Penal...**, p. 38.

⁴³¹ STRATENWERTH, Günther. **Derecho Penal, Parte General I: el hecho punible**. 4. ed. (Trad. Manuel Cancio Meliá y Marcelo A. Sancinetti). Buenos Aires: Hammurabi, 2008, p. 138.

⁴³² MIR, José Cerezo. **Obras completas I, Derecho penal – parte general**. Peru: Aras, 2006, p. 1156.

Criminal, os quais ditam que, em certos casos, não carece aplicar a sanção.⁴³³ Apesar de parecer mais prático inserir as condições de punibilidade como um quarto elemento na estrutura analítica do crime (que passaria a descrever uma conduta típica, antijurídica, culpável e *punível*), isso seria desaconselhável, pois, segundo MIR, além de existirem em pouca quantidade na lei penal, não são essenciais ao aperfeiçoamento do delito.⁴³⁴

FIGUEIREDO DIAS examina os “pressupostos (adicionais) de punibilidade” como a categoria que, na teoria do crime, “fecha a abóbada do sistema”, mas sobre a qual ainda não existe consenso.⁴³⁵ Apesar de reconhecer a clareza da “doutrina roxiniana” da noção de “responsabilidade” e seu papel na teoria da punibilidade, o catedrático português admite ter “reservas” a ela, na medida em que desconsideraria a hipótese da *desistência da tentativa*⁴³⁶, tradicionalmente tida como um *pressuposto de punibilidade*.⁴³⁷ Assim, para ele, a “consideração material” que conferiria “unidade e consistência teleológico-dogmática e fundamento político-criminal” à categoria dos pressupostos de punibilidade seria a da *dignidade penal*, completando a doutrina geral do crime como um “*comportamento ilícito-típico, culposos e digno de pena*”⁴³⁸. Tal “consideração material”, desde que possui natureza política, *extrapenal*, seria, ainda, alheia ao *tipo de injusto*.⁴³⁹ Para ele, se a dignidade penal é o fundamento de *todos* os componentes do conceito analítico de crime, então não há problema algum em se afirmar que se trata de um “elemento fundamentador e compreensivo *par excellence* da categoria dos pressupostos de punibilidade.”⁴⁴⁰

⁴³³ MIR, José Cerezo. *Obras completas...*, p. 377.

⁴³⁴ Idem, p. 377-382.

⁴³⁵ FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. *Direito Penal, parte geral: questões fundamentais; a doutrina geral do crime*. t. I. Coimbra: Coimbra, 2004, p. 617.

⁴³⁶ Segundo FIGUEIREDO DIAS, o fundamento da impunibilidade da desistência da tentativa é a “opção político-criminal do legislador de considerar que, em casos tais, o facto praticado não exige punição do ponto de vista da prevenção, geral ou especial. Mas a isto deve precisamente chamar-se a *falta de dignidade penal do facto*.” (*Direito Penal...*, p. 622. Itálicos originais).

⁴³⁷ FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. *Direito Penal...*, p. 618-619.

⁴³⁸ Idem, p. 619-620. Itálicos originais.

⁴³⁹ Em seu *Questões Fundamentais do Direito Penal revisitadas* (São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999) FIGUEIREDO DIAS expõe as mesmas ideias aqui expostas sobre o tema, com pouquíssimas revisões de vocabulário que não alteram o sentido de seu pensamento (p. 244-252).

⁴⁴⁰ FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. *Direito Penal...*, p. 619-620. Itálicos originais.

Há elementos, em Direito Penal, que, de acordo com MUNÓZ CONDE, “não podem ser incluídos nem na tipicidade, nem na antijuridicidade, nem na culpabilidade, porque não correspondem à função dogmática e político-criminal destas categorias”.⁴⁴¹ Daí a necessidade de se criar a categoria da “punibilidade”, a qual “nem sempre tem que existir” e é “mais um conjunto desordenado, que não corresponde a uma idéia unitária.” O autor entende, quanto às condicionantes da punibilidade, que, “por não pertencerem ao tipo, não é necessário que elas se refiram ao dolo ou à negligência do autor, sendo indiferente que sejam ou não por ele conhecidas.”⁴⁴²

Para Norberto Eduardo SPOLANSKY, que escreveu tendo por base a legislação argentina, “el delito es condición necesaria para la responsabilidad penal, pero no condición suficiente.”⁴⁴³ No seu pensar, o crime, caracterizado como um injusto culpável, às vezes requer algumas condições que os estudiosos em geral não sabem claramente como classificar; mas parecem ter alguma segurança quanto à restrição de que não podem ser alojadas no âmbito da *acción*, no âmbito da *ilicitude* e nem no âmbito da *culpabilidad*.⁴⁴⁴

A investigação que o professor espanhol Octavio García PÉREZ desenvolveu para sua tese de doutoramento na Universidade de Málaga é uma das poucas obras que objetivaram tratar do tema com profundidade percuciente. Nas suas palavras, o seu trabalho “tiene por objeto una de las cuestiones más controvertidas en el Derecho penal: la que atañe a si la estructura del delito se agota en lo injusto culpable o si, por el contrario, exige una categoría adicional: la punibilidad.”⁴⁴⁵ Essa questão crucial parece ser a fonte de muitos dos conflitos de opinião sobre as condições objetivas de punibilidade. Muitos autores as classificam como *integrantes* do tipo de injusto, no qual passariam a ocupar a posição de *elementos* (normativos ou objetivos) *do tipo* – quando aparecem as

⁴⁴¹ MUNÓZ CONDE, Francisco. **Teoria Geral do Delito**. (Trad. Juarez Tavares e Luiz Regis Prado). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1988, p. 169.

⁴⁴² MUNÓZ CONDE, Francisco. **Teoria Geral...**, p. 170.

⁴⁴³ SPOLANSKY, Norberto E. *Delitos tributarios y condiciones objetivas de punibilidad*. In ALTAMIRANO, Alejandro C.; RUBINSKA, Ramiro M. (Coord.). **Derecho penal tributario**. t. I. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008, p. 202.

⁴⁴⁴ SPOLANSKY, Norberto E. *Delitos tributarios...*, p. 203.

⁴⁴⁵ PÉREZ, Octavio García. **La punibilidad en el Derecho Penal**. Pamplona: Aranzadi, 1997, p. 27.

diferentes soluções sobre o modo como se deveriam relacionar com o *dolo* do agente. Outros as situam *fora* da estrutura básica do delito, como condicionantes mesmo da *punibilidade* do fato – quando normalmente surgem as dúvidas na distinção das *condições processuais ao exercício de ação*.

Partindo da premissa de que as condições de punibilidade estão realmente situadas *fora* do injusto culpável, o autor sustenta que compõem um rol de circunstâncias *autônomas e adicionais* à formação do crime (juntamente com as *escusas absolutórias* ou *causas de exclusão da pena*), embora impeçam apenas a sua efetiva *punição*. Disso, desenvolve estudo sobre as diversas condições de punibilidade que podem, de alguma forma, impactar na punibilidade de um crime, as quais divide em: *a)* comportamentos posteriores à infração da norma (como a desistência da tentativa, a retratação em crimes contra a honra, a reparação do dano causado etc.); *b)* circunstâncias em que a aplicação da pena cabe a autoridades públicas (como o perdão e o indulto); *c)* circunstâncias vinculadas a resoluções judiciais (sentença de falência; sentença de arquivamento de denúncia falsa, quando se acusa por ela); *d)* prerrogativas de determinados cargos (imunidades e inviolabilidades); *e)* circunstâncias relativas ao Direito Internacional (garantia de reciprocidades e garantia de punibilidade no outro país). Guardadas as particularidades do ordenamento espanhol e o brasileiro, vê-se que PÉREZ identificou uma gama relativamente ampla de condicionantes (e excludentes) de punibilidade.

O autor acolhe a noção mais difundida da condição de punibilidade, quando explica que, embora o *injusto culpável* normalmente desencadeie a *pena*, há casos nos quais ele não é suficiente. Seria uma circunstância, assim, que restringe a própria existência da pena.⁴⁴⁶

A produção literária nacional também não é pacífica a respeito, existindo pontos de grandes contradições. Néelson HUNGRIA, embora discorrendo sobre as causas de extinção da punibilidade, expôs, logo após a publicação do CP de 1940, que “a *punibilidade* não é *elemento constitutivo do crime*, mas um *efeito*

⁴⁴⁶ PÉREZ, Octavio García. *La punibilidad...*, p. 33.

jurídico da existência do crime; de modo que sua accidental extinção não pode ter a consequência de anular o crime já praticado. Persiste êste como *ilícito penal*.”⁴⁴⁷ Pouco tempo depois, José DUARTE se aprofundou no tema, notando que a lei não declara os critérios de diferenciação entre as condições e outros elementos do crime. Comungando da mesma premissa de HUNGRIA, deduziu o seguinte conceito:

“as condições objetivas para punibilidade do crime (porque, aqui, se trata, apenas, das *condições objetivas*) se distinguem em primeiro lugar dos *elementos constitutivos* do crime, porque são acontecimentos futuros e incertos, de cuja verificação depende a existência jurídica do crime. São, pois, acontecimentos que estão fora da atividade criminosa.”⁴⁴⁸

Isso significa que, até a ocorrência da condição, “*não pode ser iniciada a ação* – pela razão óbvia de que o *fato* não pode ser punível nos termos da lei.” Ainda, DUARTE entende ser suficiente que elas existam de modo “*puramente material, objetivo*”, sendo desnecessário “indagar do elemento psicológico.”⁴⁴⁹ O autor inovou ao diferenciar as condições de punibilidade dos “pressupostos especiais do crime”, os quais são situações que “*precedem a ação*” e que “prescindem, também, do elemento voluntarístico, mas não constituem, diversamente das condições de punibilidade, acontecimentos futuros e incertos.” Cita, como exemplo de *pressuposto* do crime, o “*matrimônio precedente*, no crime de bigamia”.⁴⁵⁰ Não deixa, também, de perceber conflitos nas opiniões sobre o tema: “aquilo que para alguns é *elemento constitutivo* do fato, para outros

⁴⁴⁷ HUNGRIA, Nélson. *Extinção da punibilidade em face do novo Código Penal*. In **Revista Forense**, Rio de Janeiro, a. XXXVIII, v. LXXXVII, jul./set. 1941, p. 580. Itálicos originais. Andrei Zenkner SCHMIDT reconhece que a classificação da *punibilidade* como *consequência* e não como *elemento* do crime é aceita pela doutrina majoritária, nacional e internacional. Todavia, registra divergência, pois afirma ser necessário diferenciar *punibilidade* de *penalidade*, assim: “a *punibilidade*, que também entendemos como elemento do crime, é a sanção penal agregada à narração da conduta típica, e cuja necessidade, suscetibilidade e merecimento pode ser excluída abstrata ou concretamente pelo Direito penal. Já a *penalidade*, ao contrário, é a aplicação concreta de uma pena suscetível, merecida e necessária, ou seja, é a consequência do delito que, por preencher os parâmetros preventivos ínsitos à política-criminal, sujeitou o seu autor ao cumprimento da pena” (**Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, pp. 2 e 11. Itálicos originais).

⁴⁴⁸ DUARTE, José. *Da ação penal; da extinção da punibilidade; arts. 102 a 120 do Código Penal*. In TENORIO, Oscar Acioli (dir.). **Tratado de Direito Penal brasileiro**. v. V. Rio de Janeiro: Livraria Jacintho, 1942, p. 27. Itálicos originais.

⁴⁴⁹ DUARTE, José. *Da ação penal...*, p. 27. Itálicos originais.

⁴⁵⁰ Idem.

é *condição de punibilidade*, como também o que é condição da punibilidade para certos escritores, se considera, apenas, condição de perseguibilidade, para outros.”⁴⁵¹

Raimundo Ferreira de MACEDO, na mesma época, registrou: “as condições de punibilidade são circunstâncias exteriores, independentes do fato delituoso.” E o mais interessante de sua opinião é que,

“como circunstâncias exteriores e independentes, não têm elas o poder de dissolver o crime, pois que êste se configura, simplesmente, pelo fato previsto na lei penal, com abstração de causas aleatórias e das consequências jurídicas dêle decorrentes, que não atingem o fato, em si, o qual perdura enquanto dêle memória se tiver. Perdurando a memória do fato, persiste a idéia de crime que dêle é inseparável.”⁴⁵²

Esse esclarecimento tem relevo quando comparado com opiniões divergentes, segundo as quais a ausência de uma *condição de punibilidade* acarreta a ausência do próprio *crime* – posição que parece confundir a condicionante com um *elemento do tipo* ou com qualquer outro componente do *conceito analítico* de crime. Assim, a definição que MACEDO adota ressalta sua coerência com a conclusão de que, embora não obedecida a condição, ainda se estará diante de um crime.

Para Edgard MAGALHÃES NORONHA, os *pressupostos* do crime são os “estados, situações ou circunstâncias anteriores à execução do fato criminoso” e que lhe caracterizam. Visto o crime no plano *normativo*, podem corresponder aos *elementos* do crime. Quanto às condições objetivas de punibilidade, identifica-as como fatores estranhos à *culpa* do agente (por isso *objetivas*) e extrínsecos ao *delito* como um todo.⁴⁵³

Mais recentemente, Álvaro MAYRINK DA COSTA mencionou que as *condições objetivas* são “externas ao núcleo factual que” e que “condicionam a reprovabilidade penal por estratégia de política criminal.” Embora sejam “extrínsecas” aos tipos penais, não são absolutamente “estranhas à conduta e à

⁴⁵¹ Idem, p. 29. Itálicos originais.

⁴⁵² MACEDO, Raimundo. **Da extinção da punibilidade**. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1946, p. 19.

⁴⁵³ MAGALHÃES NORONHA, Edgard. **Direito Penal, introdução e parte geral**. v. 1. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1968, p. 103.

culpabilidade”, constituindo, assim, “suplementares do tipo, sem nele se incluírem.” Sem que se verifiquem, “inexiste crime.”⁴⁵⁴ Entende, como em conclusão, que “são meros requisitos de *persequibilidade* do delito, sendo que em alguns casos são elementos do tipo objetivo e como tais devem ser englobados pelo conhecimento (dolo) ou pela possibilidade do conhecimento (culpa).”⁴⁵⁵ Ou seja, o autor admite que as condições sejam ora *elementos do tipo*, ora institutos *processuais*.

João MESTIERI expôs que “a punibilidade não é elemento constitutivo do crime, mas a consequência de se reconhecer presentes os seus elementos constitutivos.”⁴⁵⁶ O professor carioca registra dissonância quando entende que, embora as condições de punibilidade não sejam parte do tipo objetivo, “devem ser abrangidas pelo dolo do agente.”⁴⁵⁷ De qualquer modo, firma sua posição de que “não se trata de condição de existência do crime, mas apenas da punibilidade.”⁴⁵⁸ Consigna, ainda, que apenas se poderá considerar *consumado* o crime e, bem assim, iniciada a contagem do *prazo prescricional*, “no momento em que se complete a realização típica exterior descrita na *fattispecie* em causa”, ou seja, “apenas com o *implemento da condição*.”⁴⁵⁹ Justifica essa opinião com o seguinte raciocínio: “se ainda não manifestada a condição, não há capacidade de punir, *ou mesmo de perseguir* ” o delito.⁴⁶⁰ Novamente, vislumbra-se o efeito *processual* da condição de punibilidade.

CIRINO DOS SANTOS segue a linha majoritária, ao afirmar que as condições de punibilidade não se confundem com elementos objetivos do tipo e que a diferença fundamental entre ambos é que o elemento subjetivo do autor não precisa se relacionar com aquelas, apenas com estes.⁴⁶¹ Cita como exemplos de

⁴⁵⁴ MAYRINK DA COSTA, Álvaro. **Direito Penal (Parte Geral)**. v. I. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 700.

⁴⁵⁵ MAYRINK DA COSTA, Álvaro. **Direito Penal...**, p. 1185. Itálicos não originais.

⁴⁵⁶ MESTIERI, João. **Manual de Direito Penal, Parte Geral**. v. I. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 315.

⁴⁵⁷ MESTIERI, João. **Manual...**, p. 315.

⁴⁵⁸ Idem, p. 316.

⁴⁵⁹ Idem. Itálicos originais.

⁴⁶⁰ Idem. Itálicos não originais.

⁴⁶¹ Também nesse sentido, Sérgio ROSENTHAL: “a diferença fundamental que vislumbramos entre as condições objetivas de punibilidade e os pressupostos [do crime] referidos consiste no fato de que, como já dissemos, as primeiras são exteriores ao tipo, jamais integram a norma, sendo irrelevantes para a

condições de punibilidade: *a)* a sentença declaratória em crimes de falência; *b)* o resultado morte ou lesão grave no crime de instigação ao suicídio; *c)* o ingresso do autor em território brasileiro, nas hipóteses em que o Brasil se obrigou a punir crimes praticados por brasileiros no exterior.⁴⁶² REALE JR., apesar de perceber que “alguns tipos penais” não têm “relevância” quando não ocorra a condição de punibilidade, filia-se à orientação mais comum: a de que se trata de circunstância alheia “à conduta e à culpabilidade”, pelo que “não constitui objeto do dolo.”⁴⁶³

FRAGOSO explica que as condições de punibilidade, cujo fundamento é de ordem *político-criminal*, são *objetivas* porque “sua eficácia jurídica independe da culpa ou de qualquer nexó psicológico, relativamente à conduta incriminada.”⁴⁶⁴ Afirma, ademais, que as condições de punibilidade são, “sem sombra de dúvida, elementos constitutivos do *crime*, desde que sem elas o fato é juridicamente indiferente: são, pois, condições de punibilidade *do fato*.”⁴⁶⁵ DOTTI concorda, ao sustentar que “não existe crime antes que a condição objetiva de punibilidade se verifique”, mas “um fato irrelevante para o Direito Penal.”⁴⁶⁶ Para SCHMIDT, da mesma forma, muitas das condições objetivas de punibilidade “não passam, na verdade, de elementares do tipo penal ou de excludentes do injusto penal”, motivo pelo qual seria correto admitir – ao contrário do que entende a maior parte da doutrina – que tais circunstâncias podem ser consideradas *inerentes* ao tipo.⁴⁶⁷ Segundo Marcelo Fortes BARBOSA, “as condições objetivas de punibilidade são elementos exteriores ao fato punível”; porém, o autor entende a *punibilidade* como “elemento integrante do delito”, de forma que a ocorrência da condicionante “consume consigo o fato

configuração do delito” (A *punibilidade e sua extinção pela reparação do dano*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 36).

⁴⁶² CIRINO DOS SANTOS, Juarez. *Direito Penal*..., p. 352.

⁴⁶³ REALE JR., Miguel. *Instituições de Direito Penal, Parte Geral*. v. I. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 229.

⁴⁶⁴ FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Lições de Direito Penal, a nova Parte Geral*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 224.

⁴⁶⁵ FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Lições*..., p. 225. Itálicos originais.

⁴⁶⁶ DOTTI, René Ariel. *Curso*..., p. 762. Anos antes, em estudo específico, DOTTI já havia manifestado a mesma opinião (*Teoria geral da punibilidade*. In *Revista CEJ*, Brasília, v. 3, n. 7, jan./abr. 1999, p. 24-31 (também disponível em [www. http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/view/177/339](http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/view/177/339), acesso em 10.8.2010).

⁴⁶⁷ SCHMIDT, Andrei Zenkner. *Exclusão da punibilidade*..., p. 56.

típico antijurídico e culpável”⁴⁶⁸, o que acaba por contrariar seu entendimento de que ela seria completamente alheia ao fato em si.

Um estudo próprio e atual sobre o tema, realizado por Érika MENDES DE CARVALHO, assinala que a categoria da punibilidade não pode integrar o conceito de crime, nem como um elemento acessório: “a punibilidade atua como um pressuposto da pena independente das categorias essenciais que compõem o conceito de delito”⁴⁶⁹ e é exigido apenas excepcionalmente, “por razões político-criminais.”⁴⁷⁰ Não obstante essa opção dogmática, MENDES DE CARVALHO anota que a punibilidade é categoria das “mais controvertidas da dogmática jurídico-penal. Não só seu conteúdo, função e localização sistemática são objeto de questionamento doutrinário, mas inclusive a própria conveniência de admiti-la como categoria autônoma.”⁴⁷¹ Decorre disso, percebe a autora, “não ser tarefa fácil identificar nas legislações penais os concretos elementos que efetivamente possam ser qualificados como condições de punibilidade.”⁴⁷²

Confirma-se, com o estudo de TAVARES, que não há concordância quanto à “posição sistemática” das condições objetivas de punibilidade, havendo quem as veja como *pressupostos processuais* ou como *elementos objetivos do tipo*. Independentemente disso, o autor consigna que “a doutrina dominante as considera pressupostos materiais de punibilidade, que se encontram fora do tipo de injusto e da culpabilidade, mas que apresentam relação direta para com o fato”, além de não serem abarcadas pelo dolo do agente.⁴⁷³

São importantes as preocupações de TAVARES quanto ao que reputa ser “a concepção correta para a sistematização”⁴⁷⁴ e o *funcionamento* das condições objetivas de punibilidade. Recomenda o jurista, para a adequada fundamentação dessas condições: a) que se verifique uma *relação de causalidade* entre a

⁴⁶⁸ BARBOSA, Marcelo Fortes. *Condições objetivas de punibilidade*. In **Justitia**, Associação Paulista do Ministério Público, São Paulo, a. XXXVI, v. 85, 2º trimestre de 1974, p. 139.

⁴⁶⁹ MENDES DE CARVALHO, Érika. **Punibilidade e delito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 61.

⁴⁷⁰ MENDES DE CARVALHO, Érika. **Punibilidade...**, p. 62.

⁴⁷¹ Idem, p. 63.

⁴⁷² Idem, p. 63-64.

⁴⁷³ TAVARES, Juarez. **Teoria do Injusto Penal**. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 245.

⁴⁷⁴ TAVARES, Juarez. **Teoria...**, p. 246.

realização do tipo e a posterior verificação de seus efeitos, de modo que o agente seja sempre punido por conta de uma conduta que praticou ou de efeitos que essa conduta produziu; *b*) que sejam aplicados às condições objetivas de punibilidade os mesmos critérios que fundamentam a *imputação objetiva*, como um *pressuposto de garantia* do agente, para que o juízo de sua reprovação tenha sempre em conta, no mínimo, que ele assumiu um *risco* de produzir o *dano* concreto – isso no caso dos *crimes materiais de dano* (como os tributários, p.ex.). TAVARES visa, com essas cautelas, impedir que a punição com base na realização de uma condição de punibilidade adquira as feições da *versari in re illicita* e, portanto, fundamente-se em mera *responsabilidade objetiva*.⁴⁷⁵

Nota-se haver problemas com o significado dogmático e a posição político-criminal das condições objetivas de punibilidade no Direito Penal. Não é outra a concepção de ASSIS TOLEDO, para quem a discordância “conduz a perplexidades, sobretudo na área penal, onde pelo menos o conteúdo conceitual do crime precisa ser convenientemente esclarecido.”⁴⁷⁶ De fato, é o próprio conceito de crime que se põe em dúvida quando não há consenso sobre a posição das condições de punibilidade: se *dentro* ou *fora* do tipo de proibição. O autor registra algumas das consequências dessa indefinição: *a*) se a condição de punibilidade não é abarcada pelo elemento subjetivo do autor, viola-se o *princípio da culpabilidade*⁴⁷⁷; *b*) se a condição de punibilidade caracteriza o *resultado* do tipo e é autônoma em relação à conduta do agente, enseja-se a *responsabilização objetiva*⁴⁷⁸; *c*) se a condição de punibilidade é situada *fora* do tipo, cria-se uma nova categoria de elementos do crime que, na verdade, sequer são *típicos*.⁴⁷⁹

⁴⁷⁵ TAVARES, Juarez. **Teoria...**, p. 247-251.

⁴⁷⁶ ASSIS TOLEDO, Francisco de. **Princípios básicos de Direito Penal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 155.

⁴⁷⁷ É interessante a prevenção que FRAGOSO havia manifestado sobre o mesmo ponto: “as condições objetivas de punibilidade tendem a desaparecer do Direito Penal moderno, onde a máxima *nulla poena sine culpa* vai adquirindo o sentido de princípio básico e fundamental de todo o sistema punitivo. Condiționam elas a punibilidade do fato a circunstâncias alheias à culpabilidade, motivo pelo qual impõe-se uma interpretação restritiva, devendo-se entender, na dúvida, que a condição é integrante do tipo” (**Lições...**, p. 225. Itálicos originais).

⁴⁷⁸ ASSIS TOLEDO, Francisco de. **Princípios...**, p. 155-156.

⁴⁷⁹ Idem, p. 156.

Conforme ROXIN, uma análise acurada da multiplicidade de categorias que abarcam pode consentir que se conclua estarem tais condições não à margem da estrutura tripartida do crime, mas *dentro* dela.⁴⁸⁰ Pelas mesmas razões, é igualmente difícil a distinção entre a condição de punibilidade e a *condição de ação*, o que ROXIN atribui, ainda, à antiga falta de clareza entre direito *material* e direito *formal*.⁴⁸¹ O jurista, em análise dessas dificuldades, conclui que “los criterios de contenido de las dos últimas categorías del delito (o sea, los puntos de vista de los fines de la pena y las finalidades extrapenales) se reproducen en los *presupuestos de procedibilidad*.”⁴⁸² Segue explicando que “las finalidades extrapenales, como las que son características de las condiciones objetivas de punibilidad y de las causas de exclusión de la punibilidad, también pueden plasmarse y reflejarse en *presupuestos de procedibilidad*.”⁴⁸³ Com isso, admite-se que as circunstâncias posteriores e alheias ao fato praticado (ou seja, as chamadas condições objetivas de punibilidade) possam ser, *também*, pressupostos processuais ou condições de procedibilidade de Direito Processual Penal.⁴⁸⁴ A solução adotada por ROXIN, portanto, aponta a natureza *dual* (*material e formal*) das condições objetivas.

SALDAÑA afirma ser importante diferenciar a condição de punibilidade

⁴⁸⁰ ROXIN, Claus. **Derecho Penal...**, p. 972. Ao desenvolver esse raciocínio, ROXIN assume o *merecimento de pena* como a quarta categoria da teoria do delito e a inclui na chamada *responsabilidade*, elemento que englobaria, também, a *culpa* e a *necessidade* (preventiva, geral e especial) *de pena* (p. 981 e ss.).

⁴⁸¹ Idem, p. 984.

⁴⁸² Idem, p. 990. Itálicos não originais.

⁴⁸³ Idem. Itálicos não originais.

⁴⁸⁴ Idem. Esclarece-se que não é objeto deste trabalho o estudo dos *presupostos processuais* e das *condições* (ou pressupostos) *de procedibilidade* (ou prosseguibilidade). Importa, aqui, o aspecto comum desses institutos com as *condições de ação*: são afetos mais ao direito *formal* do que ao direito *material* (em que pese essa separação não possa ser feita de modo absoluto, cfe. ROXIN). Convém explicar que “as condições de prosseguibilidade devem ser entendidas como as exigências posteriores ao exercício do direito de ação, vinculadas ao procedimento, sem as quais ele não pode ter continuidade (...), podendo-se, exemplificativamente, citar: representação; requisição do Ministro da Justiça; entrada do agente em território nacional; autorização da Câmara dos Deputados para que seja processado, por crime de responsabilidade, o Presidente da República; etc” (STASIAK, Vladimir. **As condições da ação penal – perspectiva crítica**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2004, p. 363). Mas algumas dessas *condições de procedibilidade* (como a entrada do agente em território nacional) são comumente vistas como *condições objetivas de punibilidade* (como, por exemplo, em BOSCHI, José Antonio Paganella. **Ação Penal: denúncia, queixa e aditamento**. Rio de Janeiro: Aide, 1993, p. 101-102), o que denota existir dificuldade, na literatura, de atingir um consenso mínimo quando o tema é *condições* (ou pressupostos) *do processo* e *condições materiais* (como se verá mais propriamente adiante).

daqueles que chama de “requisitos procesales”, que seriam os necessários para “la eficacia jurídica de los actos procesales em general, y, especialmente, para la efectividad de la acción pública.”⁴⁸⁵ Menciona, como exemplos desses requisitos processuais, a *decisión* prévia da autoridade administrativa ou do tribunal, em caso de processo contra servidor público e a *autorización* prévia para o processo criminal contra um parlamentar dada pela respectiva Casa. A mais importante consequência dessa distinção no âmbito criminal, para o autor, é que:

“en caso de faltar una condición de punibilidad tiene lugar la repulsa de la *acción penal* (*Anspruch*) (absolución con el efecto de anular la acción), y que, por el contrario, en caso de faltar un requisito procesal tiene lugar la repulsa de *acusación* (*Klage*) (sobreseimiento sin anular la acción penal).”⁴⁸⁶

Com WESSELS, tem-se a mesma opinião: “no *proceso penal*, a ausência de uma condição objetiva de punibilidade conduz à *absolución*.” Para ele, “deve-se diferenciar das condições objetivas de punibilidade os *pressupostos e os impedimentos de perseguibilidad*”, os quais “se situam inteiramente fora do tipo e não afetam a ‘punibilidad’ da conduta, mas somente a *admissibilidad de persecução penal*.”⁴⁸⁷ STRATENWERTH, embora revele ser muito difícil diferenciar as condições de punibilidade das condições de ação, aponta as consequências jurídicas que cada instituto provoca: se for ausente um pressuposto material de punibilidade, o processo penal deve findar com uma *absolución*; se inexistir condição de persecução penal, deve haver a *rejección* da denúncia (“*sobreseimiento*”).⁴⁸⁸ Provavelmente, esses autores apenas alcançam a opinião acima porque pensam as condicionantes da punibilidade como elementos *diferentes* do tipo penal. Caso entendessem, tal qual a minoria, que as condições são *elementos do tipo*, a ausência delas certamente levaria ao mesmo resultado do que a ausência de uma condição de ação: a rejeição da inicial. É que (ao menos

⁴⁸⁵ Adições de Quintiliano SALDAÑA em: LISZT, Franz Von. **Tratado...**, p. 448.

⁴⁸⁶ Idem, p. 448-449. Itálicos originais. Tradução livre: “em caso de faltar uma condição de punibilidade, tem lugar a repulsa da *ação penal* (*Anspruch*) (absolvição com o efeito de anular a ação), e que, por outro lado, em caso de faltar um requisito processual, tem lugar a rejeição da *acusação* (*Klage*) (rejeição da inicial sem anular a ação penal).”

⁴⁸⁷ WESSELS, Johannes. **Direito Penal...**, p. 38. Itálicos originais.

⁴⁸⁸ STRATENWERTH, Günther. **Derecho Penal...**, p. 139.

no Brasil) não pode ser recebida a acusação que verse sobre fato atípico.

MIR, admitindo a complexidade da distinção, propõe uma analogia com o método aplicado em Direito Civil para distinguir *direito material* de *direito formal*: “que se haga abstracción del proceso y se pregunte si los presupuestos de la aplicación de la pena, cuya naturaleza se discute, tendrían o no sentido entonces.”⁴⁸⁹ Após anotar que esses institutos teriam razão de ser mesmo que não existisse o processo e que, portanto, não têm relação indissolúvel com ele, os pressupostos da pena (no caso, a condições objetivas de punibilidade), conclui, somente podem ser de *direito material*.⁴⁹⁰

Embora MUÑOZ CONDE admita a diferenciação, eis que as condições de punibilidade, para ele, “condicionam a existência do delito” e as condições de “procedibilidade” condicionam a “sua persecução penal”, conclui que, “no fundo, têm a *mesma função*”⁴⁹¹, pelo que não haveria finalidade prática na distinção.

PÉREZ, inicialmente, cogita da “imposibilidad de establecer una nítida separación entre Derecho penal y Derecho Procesal penal”, diante dos inúmeros elementos jurídicos que apresentam natureza *mista*, ou seja, material e processual.⁴⁹² Após, é taxativo: “en definitiva, no se ha encontrado un criterio material preciso para delimitar las condiciones objetivas de punibilidad (...) respecto de los presupuestos procesales”⁴⁹³, apesar dos numerosos intentos nesse sentido.

DUARTE afirma que as “condições de perseguibilidade” são “diversas das condições de punibilidade, que são de natureza *substancial*”, enquanto aquelas “são de natureza processual”⁴⁹⁴ MAGALHÃES NORONHA entende que não se trata de “matéria pacífica: uns negam a utilidade da distinção, outros confundem-nas com as condições de procedibilidade e terceiros ainda

⁴⁸⁹ MIR, José Cerezo. **Obras completas**..., p. 1158.

⁴⁹⁰ Idem, p. 158-159.

⁴⁹¹ MUÑOZ CONDE, Francisco. **Teoria Geral**..., p. 171. Itálicos não originais.

⁴⁹² PÉREZ, Octavio García. **La punibilidad**..., p. 66.

⁴⁹³ Idem.

⁴⁹⁴ DUARTE, José. *Da ação penal*..., p. 38. Itálicos originais.

consideram-nas diversamente.”⁴⁹⁵ O próprio autor se insere na categoria dos que não conseguem ver a distinção entre as condições de punibilidade e as processuais: “se a punibilidade efetiva está sujeita a procedibilidade – *nulla poena sine iudicio* – parece-nos que realmente as duas circunstâncias se confundem. De qualquer maneira, se distinção houver, será nenhuma no terreno prático.”⁴⁹⁶ TAVARES pensa diversamente: as condições de punibilidade não se confundem com as “condições de procedibilidade”, que têm a ver com os pressupostos processuais da ação “e não se vinculam ao fato nem à pena, mas, exclusivamente, às condições que tornem possível um processo penal ou uma sentença de mérito.”⁴⁹⁷ É da natureza desses pressupostos que não afetem a necessidade de pena e tampouco a estrutura do injusto e da culpabilidade.⁴⁹⁸

A proposta mais diferenciada é de SCHMIDT, que desenvolve um critério vinculado à garantia da *liberdade*. Assim, a condição terá natureza *material* (ou seja, será de *punibilidade*), sempre que a sua aplicação tenha reflexos *diretos* na liberdade do cidadão (isenção de pena, p.ex.); terá natureza *processual* (ou seja, será de “*procedibilidade*”), sempre a sua aplicação tenha reflexos *indiretos* na liberdade do cidadão (representação, prescrição, p.ex.).⁴⁹⁹

São muito variadas as opiniões sobre as distinções entre as condições materiais e as formais, afirma MENDES DE CARVALHO. A autora identificou que, quando se aduz a diferença entre elas vinculando-se as condições de punibilidade aos fatos e descrevendo as condições de ação como absolutamente alheias a eles, chega-se à conclusão de que “as condições objetivas de punibilidade fundamentam a existência do fato e integram, por conseguinte, o conceito de delito.”⁵⁰⁰ Rejeitando essa opção, reconhece que a vinculação ou não aos fatos não as distingue, desde que ambas são completamente alheias a eles.⁵⁰¹ Com isso, entende que a dificuldade de delimitação “termina por questionar a

⁴⁹⁵ MAGALHÃES NORONHA, Edgard. **Direito Penal...**, p. 102.

⁴⁹⁶ Idem, p. 103. Itálicos originais.

⁴⁹⁷ TAVARES, Juarez. **Teoria...**, p. 251.

⁴⁹⁸ Idem, p. 252.

⁴⁹⁹ SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Exclusão da punibilidade...**, p. 52.

⁵⁰⁰ CARVALHO, Érika Mendes de. **Punibilidade...**, p. 209.

⁵⁰¹ Idem.

própria distinção entre Direito e Processo Penal”⁵⁰² – o que ROXIN já havia antecipado. A autora conclui asseverando que as *condições de punibilidade*, embora não integrem o delito, fazem parte da “*figura de delito*”, amplo espaço que compreende “não só os elementos estruturais do delito”, mas “o conjunto de todas e cada uma das circunstâncias imprescindíveis para a aplicação da pena”. Essa teoria possibilita diferenciá-las das *condições de ação*, as quais, apesar de igualmente não comporem a estrutura do delito, também não integram a “*figura de delito*”. Disso resulta que tanto as condições de punibilidade quanto as condições de ação “obedecem a considerações político-criminais. Todavia, enquanto as primeiras pertencem à punibilidade e condicionam, assim, a concreta imposição de pena, as segundas atuam fundamentalmente condicionando o início do processo penal.”⁵⁰³

Não se conhecem muitos estudos específicos sobre a natureza jurídica da exigência do fim do processo administrativo para os crimes tributários materiais. O certo é que, no Brasil, essa discussão ganhou mais consistência após a promulgação da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que, em seu art. 83, estatuiu:

“a representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, será encaminhada ao Ministério Público *após proferida a decisão final*, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.”

Esse dispositivo gerou polêmica – ainda gera – pois permite a interpretação de que afrontaria a *liberdade e autonomia* do Ministério Público, o qual deve propor a ação penal *incondicionada* em relação aos crimes previstos na Lei nº 8.137/90. A preocupação foi tanta, que se ingressou com a ADI 1571 contra o citado artigo, alegando-se que estaria em descompasso com a Constituição. Em 2004, o STF decidiu pela improcedência do questionamento, assim:

⁵⁰² Idem, p. 211.

⁵⁰³ Idem, p. 226-227. Itálicos originais.

“A norma impugnada tem como destinatários os agentes fiscais, em nada afetando a atuação do Ministério Público. É obrigatória, para a autoridade fiscal, a remessa da notícia criminis ao Ministério Público. (...) Antes de constituído definitivamente o crédito tributário *não há justa causa para a ação penal*. O Ministério Público pode, entretanto, oferecer denúncia independentemente da comunicação, dita ‘representação tributária’, se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo. Não configurada qualquer limitação à atuação do Ministério Público para propositura da ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. Improcedência da ação.”⁵⁰⁴

Especialmente sobre esse assunto e suas repercussões, Antonio Carlos da Gama BARANDIER escreveu que, “à luz do art. 83 da Lei nº 9.430/96, a pretensão punitiva está sujeita à *condição objetiva*: a definição do efetivo crédito tributário, a fim de que possa nascer o direito concreto de punir.”⁵⁰⁵ Mas não houve, no curto espaço do artigo, a oportunidade para a exposição do motivo pelo qual não se trataria de uma *condição de ação*.

Claudio FONTELES, divulga, em diálogo com os fundamentos adotados pelo Ministro Sepúlveda Pertence em seu voto nos autos do HC 77002⁵⁰⁶, que “a constituição do crédito tributário jamais pode ser condição objetiva de punibilidade, mas sim *questão prejudicial heterogênea*”⁵⁰⁷, pois a decisão sobre a

⁵⁰⁴ STF – ADI 157/DF – Pleno – Rel. Min. Gilmar Mendes – DJ de 30.4.04. Itálicos não originais.

⁵⁰⁵ BARANDIER, Antonio Carlos da Gama. *Condição objetiva de punibilidade e crimes contra o sistema tributário*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 57, ago./1997, p. 13.

⁵⁰⁶ STF – Rel. Min. Néri da Silveira – 2ª T. – DJ de 2.8.02. Nesse julgamento, o Min. Sepúlveda Pertence divergiu do entendimento do relator, para considerar que o exaurimento da via administrativa é *condição objetiva de punibilidade* nos crimes tributários materiais, em voto assim ementado: “crimes materiais contra a ordem tributária: malgrado pública e incondicionada a ação penal (ADInMC 1571), a constituição definitiva do crédito tributário correspondente – se for o caso, com a decisão final do procedimento administrativo de impugnação – é condição objetiva de punibilidade do delito.”

⁵⁰⁷ Roberto LYRA também as admite como *questões prejudiciais*: “a punibilidade (sem esta não há um objeto para inquérito policial) de crime de sonegação fiscal depende de *questão prejudicial*. Esta implica processo fiscal para apurar e fixar o débito. Não é o interessado quem estabelece, unilateral e arbitrariamente, o ‘quantum’, e sim os órgãos superiores, com defesa e recurso para o Conselho de Contribuintes” (**Criminalidade econômico-financeira**. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 62. Itálicos não originais). Eduardo REALE FERRARI pensa da mesma forma: “a controvérsia, portanto, quanto à existência ou não do tributo, conduz à instauração de uma prejudicial ao mérito da ação penal, cabendo ao julgador, suspender o processo criminal, enquanto não decidida a questão tributária, nos termos do artigo 93 do Código de Processo Penal.” (REALE FERRARI, Eduardo. *A prejudicialidade e os crimes tributários*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 50, jan./1997, p. 06). Ainda no mesmo sentido: Juary C. SILVA (**Elementos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 100-105); José Alves PAULINO (**Crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei nº 8.137/90**. Brasília: Brasília Jurídica, 1999, p. 108-124). Embora as *questões prejudiciais* do processo penal não estejam compreendidas nas matérias a serem aqui pesquisadas, importa perceber que os dispositivos legais pertinentes (CPP, arts. 92 e 93) exigem o *início* da ação penal. O que esse instituto viabiliza é somente a

constituição ou não do crédito tributário, embora influa no *caso penal*, cabe à autoridade diversa do juízo criminal. Com isso, o autor busca legitimar a atuação do Ministério Público Federal – a qual não seria possível caso se visse a constituição do crédito como uma *condição objetiva*, que, quando ausente, em seu entender, torna o fato juridicamente inexistente.⁵⁰⁸ Já Aloísio Firmo GUIMARÃES DA SILVA registra a opinião isolada de que a decisão administrativa não é condição objetiva de punibilidade nem condição de ação, sendo, por isso, “lícita a prolação de sentença condenatória mesmo que tenha havido, na instância administrativa, a desconstituição ou cancelamento da autuação fiscal, seja pelo reconhecimento de vício formal, seja por razões de mérito.”⁵⁰⁹ O autor conclui aduzindo que entendimento diverso “acarretará a inaplicabilidade da legislação penal tributária, estimulando os seus infratores a perpetrá-los ante a quase certeza da impunidade.”⁵¹⁰

Walter Barbosa BITTAR efetuou aquele que é um dos poucos estudos brasileiros específicos a propósito das *condições objetivas de punibilidade*.⁵¹¹ Sua investigação da doutrina nacional levou-o a concluir que não há acordo sobre quais seriam as hipóteses legais em que a punibilidade dependeria de condição, motivo pelo qual é correto afirmar inexistir um rol taxativo, em nosso ordenamento, de condições de punibilidade.⁵¹² E, especificamente sobre a interpretação do art. 83 da Lei nº 9.430/96 em relação aos crimes tributários, pensa que, como “tributo” é um *elemento normativo*, ele faz parte do tipo e, por isso, não se trata de uma condicionante de punibilidade, mas de uma “*condição*

suspensão do processo. Conforme entendimento jurisprudencial, a suspensão é mera *faculdade* do juiz (vide STJ – REsp 973641 – Rel. Min. Felix Fischer – DJE de 20.4.09). Portanto, essa classificação está em desconformidade com a *real* natureza da exigência do prévio exaurimento da via administrativa, que impede, em absoluto, o próprio início da persecução penal.

⁵⁰⁸ FONTELES, Claudio. **A constituição do crédito tributário não é condição objetiva de punibilidade aos delitos contra a ordem tributária**. Disponível na Internet: www.ibccrim.org.br, 8.2.2002. Acessado em 4.7.2010.

⁵⁰⁹ SILVA, Aloísio Firmo Guimarães da. **Crimes tributários e condição objetiva de punibilidade**. Disponível na Internet: www.ibccrim.org.br, 15.8.2003. Acessado em 4.7.2010.

⁵¹⁰ Idem.

⁵¹¹ BITTAR, Walter Barbosa. **As condições objetivas de punibilidade e as causas pessoais de exclusão da pena**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

⁵¹² BITTAR, Walter Barbosa. **As condições...**, p. 61-65.

de procedibilidade.”⁵¹³ Igualmente pensam Davi de Paiva Costa TANGERINO e Rafael Braude CANTERJI, para quem não se pode dizer

“que a decisão administrativa final seja condição objetiva de punibilidade, na medida em que integra a sistemática de apuração do delito tributário, não sendo externa, logicamente, aos elementos que o compõem. Afinal, trata-se do resultado material exigido para a consumação do crime.”⁵¹⁴

A par da notável desarmonia doutrinária a propósito das *condições objetivas de punibilidade*, as opiniões colhidas – no que aparentemente discordam menos – permitem divisar algumas notas que lhes seriam características, como sejam: *a)* as condições de punibilidade *existem*, na ciência do Direito Penal, mas não se inserem no tipo de injusto, embora lhe complementem. São, antes, um *anexo* do tipo, como quer ROXIN, e a sua presença é a última exigência dogmática para que se afirme que um determinado fato é *crime*; *b)* as condições de punibilidade não são o “quarto elemento” na doutrina do delito, tampouco são autônomas; *c)* as condições de punibilidade não se confundem com elementos objetivos do tipo e, por isso, não têm qualquer relação com o elemento subjetivo do autor; *d)* as condições de punibilidade não interferem no juízo de reprovabilidade que se faça sobre o autor do fato ou sobre sua conduta; *e)* as condições objetivas de punibilidade são fatos alheios à conduta material do autor e dela independentes; *f)* as condições objetivas de punibilidade não se confundem com as condições de ação – embora não existam critérios seguros para realizar essa distinção: mais um resultado das inconsistências teóricas produzidas pela vulnerável teoria das condições objetivas de punibilidade.

⁵¹³ BITTAR observa que “a doutrina brasileira, em sua maioria, entende ser a hipótese do art. 83, da Lei nº 9.430/96, como uma *condição de procedibilidade*, posição que corrobora a linha adotada neste trabalho” (*As condições...*, p. 70, nota de rodapé nº 233. Itálicos não originais).

⁵¹⁴ TANGERINO, Davi de Paiva Costa; CANTERJI, Rafael Braude. *Consumação dos tipos tributários materiais na ótica do Supremo Tribunal Federal*. In FÖPPEL, Gamil (Coord.). **Novos desafios do direito penal no terceiro milênio: estudos em homenagem ao Prof. Fernando Santana**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 411.

3. Condições específicas da ação penal: *tipicidade aparente e justa causa*

A base legal da condição de que o órgão da acusação aguarde a finalização definitiva do processo administrativo-fiscal para exercer o seu ofício não é novidade no ordenamento jurídico brasileiro. Provavelmente uma das primeiras disposições relativas à matéria haja sido o Decreto 2.343, de 29 de janeiro de 1859, que atribuiu às decisões administrativo-fiscais “a autoridade e a força” de sentenças judiciais (art. 25), estabelecendo, com isso, a preferência à decisão do Fisco nas “materias de sua competencia.” Houve, posteriormente, alteração desse procedimento, quando o Decreto 805, de 4 de outubro de 1890, dispôs, especificamente sobre o crime de contrabando, que era previsto no art. 177 do Código Criminal do Império (1830), que “o julgado no juízo criminal em relação á pessoa não influe no julgado administrativo em relação ao objecto da apprehensão e vice-versa” (art. 1º, §7º).

Mas, na vigência do Código Penal atual, desde a Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, acha-se, no seu art. 11, §3º, que a ação penal será iniciada pela Procuradoria da República, “à qual a autoridade de julgadora de primeira instância é obrigada a encaminhar as peças principais do feito, destinadas a comprovar a *decisão final condenatória proferida na esfera administrativa*.”⁵¹⁵ De acordo com PIMENTEL, “estabelece o § 3º deste art. 11 que a ação penal, nas hipóteses focalizadas, está condicionada à representação da Procuradoria da República”⁵¹⁶. No todo, essa norma, embora ainda vigente (não consta revogação expressa), não produziu maiores discussões, aparentando ter significado apenas uma recomendação do legislador.

A Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, que criou a figura típica da *sonegação fiscal*, não trouxe nenhuma ressalva ou restrição ao exercício da ação

⁵¹⁵ Esse dispositivo fazia referência apenas ao art. 168 do CP, em cujo tipo legal a citada lei determinava incluir a omissão (*sonegação*) do recolhimento do imposto de renda e de outros tributos. Essa determinação foi repetida no art. 461, §3º, do Decreto 58.400, de 10 de maio de 1966 (hoje revogado).

⁵¹⁶ PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 232. O autor deixou claro que não entendeu por qual razão o legislador inseriu tal condição (p. 232-233).

penal nessa espécie de crime.⁵¹⁷ Contudo, logo após, publicou-se o (hoje revogado) Decreto 57.609, de 7 de janeiro de 1966, para disciplinar “a ação das autoridades administrativas federais em casos de crimes de sonegação fiscal e de apropriação indébita, previstos nas Leis números 4.729, de 1965 e 4.357, de 1964”. Em seu art. 3º, §1º, parte final, repetiu-se a recomendação, agora de forma mais precisa:

“art. 3º As autoridades administrativas federais que tiverem conhecimento de crimes previstos nas leis 3.807, de 26 de agosto de 1960, 4.357 e 4.729, respectivamente de 16 de julho de 1964 e 14 de julho de 1965, inclusive através de autos e papéis que examinarem, remeterão ao Ministério Público os elementos comprobatórios da infração, para início do processo judicial.

§ 1º Quando se tratar de crime previsto no art. 11 da Lei 4.357, de 16 de julho de 1964, a ação penal será iniciada por meio de representação da Procuradoria da República à qual a autoridade julgadora de primeira instância é obrigada a encaminhar as peças principais do feito, destinadas a comprovar a existência de crime, *logo após a decisão final condenatória proferida na esfera administrativa.*”⁵¹⁸

A ideia foi mantida com o Decreto-Lei 326, de 8 de maio de 1967 (hoje revogado), que equiparava a sonegação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à *apropriação indébita* (CP, art. 168) e, em seu art. 2º,

⁵¹⁷ Em verdade, essa lei contém dispositivo que permite ao Ministério Público o oferecimento de denúncia desde logo: “art 7º As autoridades administrativas que tiverem conhecimento de crime previsto nesta Lei, inclusive em autos e papéis que conhecerem, sob pena de responsabilidade, remeterão ao Ministério Público os elementos comprobatórios da infração, para instrução do procedimento criminal cabível. § 1º Se os elementos comprobatórios forem suficientes, o Ministério Público oferecerá, desde logo, denúncia. § 2º Sendo necessários esclarecimentos, documentos ou diligências complementares, o Ministério Público os requisitará, na forma estabelecida no Código de Processo Penal.” Para PIMENTEL, trata-se de simples repetição da ordem que já constava do art. 40 do CPP, tendo como destinatários, agora, as autoridades administrativas. Considerando-se que esse dever já era imposto aos membros da Administração Pública pela Lei das Contravenções Penais (Decreto-Lei nº 3.688, de 3 de outubro de 1941, art. 66, I), considerou redundante a disposição (**Direito Penal...**, p. 226). O art. 83, da Lei nº 9.430/96, parece ter revogado tacitamente o art. 7º da Lei nº 4.729/65, ao prorrogar o dever, da autoridade fiscal, de envio da representação ao Ministério Público para apenas “*após* proferida decisão final na esfera administrativa” (e não antes disso, como permitia a redação do art. 7º da Lei nº 4.729/65).

⁵¹⁸ Esta regra é confirmada pelo art. 6º do Decreto: “o servidor que tiver conhecimento de crime contra a Fazenda Federal, deve, sob pena de responsabilidade, representar, por escrito, ao chefe de sua repartição, o qual procederá como determina o art. 3º.” Porém, ambos parecem ser contraditórios com o art. 5º do mesmo ato regulatório: “o processo fiscal instaurado na esfera administrativa independente da apuração do ilícito penal.” Possivelmente, o redator do Decreto tenha se referido apenas à possibilidade concomitante do início da apuração *policial* do eventual crime fiscal, já que uma de suas finalidades era reger a *cooperação* entre a autoridade fiscal e o então “Departamento Federal de Segurança Pública” (atual Polícia Federal), órgão que havia sido recém designado para investigar esse tipo de delito (cfe. a Lei nº 4.483, de 16 de novembro de 1964, art. 1º, c).

parágrafo único, determinava:

“a ação penal será iniciada por meio de representação da Procuradoria da República, à qual a autoridade de primeira instância é obrigada a encaminhar as peças principais do feito, destinadas a comprovar a existência do crime, *logo após decisão final condenatória proferida na esfera administrativa.*”⁵¹⁹

O Decreto 5.410, de 30 de dezembro de 1974, do Estado de São Paulo, que aprova o regulamento do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), contém, em seu art. 494, §§ 1º e 3º, disposições semelhantes⁵²⁰ – e esse ato ainda está em vigor.

O STF, em diversos casos⁵²¹, manifestou o entendimento de que o Ministério Público não carecia aguardar a representação fiscal para ajuizar a ação penal pelo crime de sonegação fiscal, sedimentando-o na Súmula 609: “é pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal.”⁵²² Mas esse enunciado não teve acolhida pacífica na doutrina. Segundo Eliomar da Silva PEREIRA, o STF, ao “dizer que ‘*é pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal*’ (Súmula 609), não está, em absoluto, admitindo que o crime existe sem a constituição do crédito tributário (e previdenciário).”⁵²³ Por isso é que, para Hugo de BRITO MACHADO, é “inadmissível a ação penal sem que tenha havido o exaurimento da via administrativa”, pelo que “a Súmula 609, do STF, não se presta como fundamento para a tese contrária, pois cuida de

⁵¹⁹ O art. 318, §2º, do Decreto 61.514, de 12 de outubro de 1967 (revogado), reproduz o mesmo dispositivo.

⁵²⁰ “Artigo 494 – As autoridades administrativas da Secretaria da Fazenda, que tiverem conhecimento de fatos que possam caracterizar o crime de sonegação fiscal, previsto na Lei Federal nº 4.729, de 14 de julho de 1965, remeterão ao Ministério Público os elementos de que dispuserem, para início de processo judicial. § 1º - A autoridade encaminhará representação acompanhada de relatório circunstanciado e das principais peças do feito, após a decisão desfavorável ao contribuinte, proferida na 1ª instância administrativa, e dentro de 15 (quinze) dias do termo do prazo constante na notificação para o recolhimento do tributo devido. (...) § 3º - A representação a que se refere este artigo não será encaminhada se o contribuinte promover o recolhimento do tributo devido, na forma do disposto neste Regulamento, até o termo do prazo da notificação para o respectivo recolhimento.”

⁵²¹ Por exemplo: RHC 48445 (DJ de 11.12.70); RHC 50522 (DJ de 21.12.72); RHC 50523 (DJ de 30.3.73); RE 77945 (DJ de 28.6.74); RHC 56600 (DJ de 10.11.78).

⁵²² DJ de 31.10.84.

⁵²³ PEREIRA, Eliomar da Silva. *Crime previdenciário: a constituição prévia e definitiva do crédito é elementar do tipo e justa causa para ação penal*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, v. 13, n. 158, jan./2006, p. 12-13.

questão diversa, de natureza simplesmente processual.”⁵²⁴

Após, adveio a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, em cujo art. 34, §1º, lia-se: “caberá a representação penal após julgamento do processo administrativo fiscal, quando neste forem apurados elementos caracterizadores do cometimento de crime em tese.” Em comparação com a Lei nº 4.357/64, houve avanço na clareza da determinação, fixando de modo mais direto uma regra de tempo: caberá a representação penal *após* o julgamento do processo fiscal. Como se sabe, esse dispositivo foi vetado. Eis as razões do veto:

“esse dispositivo é contrário ao interesse público por impedir atuação rápida do Ministério Público visando à instauração do processo penal, pois prevê que os órgãos fazendários só podem comunicar-lhe a ocorrência de crime fiscal após o término do correspondente processo administrativo, o que, pelo espaço de tempo demandado em sua tramitação, terminaria por constituir elemento altamente estimulador do inadimplemento de obrigações tributárias e da prática de delitos da espécie.”⁵²⁵

Privilegiando-se a “atuação rápida” do Estado, assim, permitiu-se a deflagração de ação penal cujo objeto poderia ser um fato atípico. Pouco antes, porém, da publicação da Lei nº 9.430/96, já era possível encontrar algum questionamento, por parte da academia, com relação à melhor maneira de se realizar a repressão criminal da sonegação fiscal. Rosier B. CUSTÓDIO e Janaina PASCHOAL atestaram, à época: “a jurisprudência dominante entende que a conclusão do procedimento administrativo não constitui condição de procedibilidade para a ação penal nos crimes fiscais.”⁵²⁶ Ou seja, o Ministério Público promovia a ação penal independentemente do desfecho do processo administrativo que apurava a existência do crédito fiscal. As autoras lembram que sempre houve tempo suficiente para que o Estado apure o crédito – se houver – e promova, após, a ação penal. É descabido querer apoiar a pesada máquina pública nos ombros do contribuinte: a eventual demora é responsabilidade do

⁵²⁴ BRITO MACHADO, Hugo de. *Prévio esgotamento da via administrativa e ação penal nos crimes contra a ordem tributária*. In **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 4, nº 15, jul./set. 1996, p. 239.

⁵²⁵ Mensagem de Veto nº 1.532, de 26 de dezembro de 1995.

⁵²⁶ CUSTÓDIO, Rosier B., PASCHOAL, Janaina Conceição. *O término do procedimento administrativo como pressuposto da ação penal nos crimes tributários*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 45, ago./1996, p. 10.

próprio Estado, não podendo ser debitada do cidadão. Assim, concluem ser “manifesta a *falta de justa causa* aos processos-crime iniciados antes do esgotamento da via administrativa.”⁵²⁷

Belisário dos SANTOS JR. também tratou do assunto ainda antes da Lei nº 9.430/96. Partindo da premissa de que o Direito é um sistema coeso, sendo sua divisão em matérias simplesmente didática, posiciona-se pela *subsidiariedade* do Direito Penal. Também notou, naquele tempo, que “a jurisprudência predominante parece indicar a autonomia das instâncias administrativa e penal, ensejando a possibilidade de existência da via penal, antes de esgotada a administrativa.”⁵²⁸ O autor não chega a discutir a natureza da condição, resumindo-se a constatar que, “se não houve constituição regular de obrigação tributária, se ela não pode ser exigida, ou se houve pagamento, remissão, anistia, não há tributo. Vale dizer, não há crime.”⁵²⁹ Sustentar que o não cumprimento do prévio exaurimento importa a *ausência de crime* pode equivaler tanto ao entendimento de que tal condição é um *elemento do tipo* quanto ao de que se trata de uma *condição de ação*. Não poderia, nesse contexto, ser uma condição de punibilidade, pois, quando esta for ausente, não estará ausente o crime em si, mas apenas a sua *punibilidade*. Estar-se-ia diante de um *crime* (ação típica, antijurídica e culpável), porém *impunível*. Entendimento contrário inclui a condição de punibilidade no conceito analítico de crime – o que, segundo a maioria dos autores, seria dogmaticamente equivocado.

Após a publicação da lei em comento, Alberto Zacharias TORON e Edson Junji TORIHARA recorreram precisamente sobre as implicações do art. 83. Para eles, o dispositivo implementa uma verdadeira “*condição de procedibilidade* para a apuração dos delitos tributários.” Assim, conforme pensam, é correto dizer, sobre eventuais denúncias por crimes tributário, que “lhes faltará ‘*condição exigida pela lei para o exercício da ação penal*’ (art. 43,

⁵²⁷ Idem. Itálicos não originais.

⁵²⁸ SANTOS JÚNIOR, Belisário dos. *Prévio esgotamento da via administrativa e ação penal contra a ordem tributária*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 47, out./1996, p. 05.

⁵²⁹ Idem.

III do CPP⁵³⁰) e, assim, remediável a coação ilegal pela via do habeas-corpus (art. 648, I e VI do CPP)⁵³¹, sempre que estiver ausente tal condição. Edmar Oliveira ANDRADE FILHO entende que, em crimes tributários, sem que haja o lançamento do crédito, “a ação penal não reúne *condições de procedibilidade*.”⁵³² ROSENTHAL concorda: “o artigo 83, da Lei nº 9.430, promulgada aos 27 de dezembro de 1996, gera a nosso ver *condição de procedibilidade*”⁵³³ em delitos tributários.

Divergem desse posicionamento Luciano FELDENS e Douglas FISCHER, para quem “não pode existir relação de *causa/efeito* entre a decisão administrativa e a ação penal”, a qual impediria a produção de provas, em âmbito judicial, que pudesse contrariar a decisão administrativa que desconstitui o crédito.⁵³⁴ “No máximo”, para os autores, a conclusão do processo administrativo – ainda que ateste *inexistir* o crédito, seja por razões formais ou materiais – pode representar “meio de convicção judicial no *processo criminal*”.⁵³⁵ Em igual sentido, Alfonso PRESTI e Arthur MEDEIROS, para quem o final do processo administrativo seria completamente irrelevante, pois “o procedimento administrativo é demorado”, sendo temerário que “todos os sonegadores façam uso dele, para retardar a remessa da representação fiscal ao Ministério Público”, ocasionando, por fim, a “impunidade em muitos casos.”⁵³⁶ Também assim, André de Carvalho RAMOS, ao reputar “flagrantemente inconstitucional” o art. 83 da Lei nº 9.430/96, por “ofensa simultânea ao princípio da universalidade da jurisdição, ao princípio da separação de poderes e ao princípio constitucional da

⁵³⁰ Redação antiga do art. 43, III, CPP, atualmente revogado pela Lei nº 11.719, de 20 de junho de 2008.

⁵³¹ TORON, Alberto Zacharias, TORIHARA, Edson Junji. *Crimes tributários e condição de procedibilidade*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 51, fev./1997, p. 08. Itálicos não originais.

⁵³² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Extinção da pretensão punitiva nos crimes contra a Previdência Social*. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT’ANNA, Carlos Soares (Coord.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: MP, 2005, p. 113-114. Itálicos não originais.

⁵³³ ROSENTHAL, Sérgio. *A lei n. 9430/96 e os crimes tributários*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 52, mar./1997, p. 08. Itálicos não originais.

⁵³⁴ FELDENS, Luciano; FISCHER, Douglas. *A decisão desconstitutiva do crédito tributário e a ação penal*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, a. 88, n. 770, dez./1999, p. 460-461.

⁵³⁵ FELDENS, Luciano; FISCHER, Douglas. *A decisão desconstitutiva...*, p. 461. Itálicos originais.

⁵³⁶ PRESTI, Alfonso, MEDEIROS, Arthur. *A ação penal nos delitos contra a ordem tributária e o art. 83 da Lei nº 9430/96*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 54, maio/1997, p. 04-05.

titularidade do Ministério Público sobre a ação penal pública”.⁵³⁷

Luiz Vicente CERNICCHIARO sequer reconhece, no citado dispositivo, algum óbice à propositura de ação pelo Ministério Público. Ele inicia sua exposição declarando que “uma conduta não pode, ao mesmo tempo, ser qualificada como lícita e ilícita”⁵³⁸ pelo Estado, sob pena de se criar uma contradição lógica no sistema jurídico. Todavia, na sequência, lembra que o dispositivo em comento “não encerra nenhuma novidade”, porque “corresponde ao disposto no art. 40, do Código de Processo Penal⁵³⁹”, significando que a Lei nº 9.430/96 simplesmente impôs a mesma obrigação aos agentes do Fisco. Contudo, não expõe o fundamento para a conclusão de que a exigência do art. 83 “não significa condição de agir para o Ministério Público”. A rigor, essa conclusão parece contradizer as premissas do autor, porque: *se* não pode haver uma decisão afirmando que tal conduta é lícita e outra dizendo que é ilícita, simultaneamente, e *se* o agente do Fisco *deverá* encaminhar ao Ministério Público a notícia de eventual crime, *então* está confirmado que o *parquet* não está legitimado a agir antes de finalizado o processo administrativo – seja para evitar o paradoxo de decisões públicas conflitantes sobre o mesmo fato, seja porque o fiscal concluirá estar diante de crime unicamente “*após* proferida decisão final, na esfera administrativa” (Lei nº 9.430, art. 83).

Para David Teixeira de AZEVEDO, é precisamente porque a redação do art. 83 faz alusão aos “fins penais” da representação fiscal que se está diante de uma *condição de ação*. Os seus comentários abaixo revelam que seguiu raciocínio adverso ao de CERNICCHIARO:

“considerar que a representação aludida no dispositivo significa tão-só mera comunicação ao Ministério Público da existência do ilícito tributário, mas não o exercício de uma potestade jurídica, condição do exercício da ação penal, e que este último poderá *sponte propria* iniciar o procedimento investigatório

⁵³⁷ RAMOS, André de Carvalho. *A tentativa de subordinação do Poder Judiciário ao Poder Executivo: O caso do artigo 83 da Lei nº 9430/96*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 55, jun. 1997, p. 02-03.

⁵³⁸ CERNICCHIARO, Luiz Vicente. *Lei n. 9430/96 – art. 83*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 54, maio/1997, p. 04.

⁵³⁹ “Art. 40. Quando, em autos ou papéis de que conhecerem, os juízes ou tribunais verificarem a existência de crime de ação pública, remeterão ao Ministério Público as cópias e os documentos necessários ao oferecimento da denúncia.”

preliminar e apresentar subsequente denúncia, é votar o dispositivo à ociosidade, tornando absolutamente supérflua a norma. É instituir a lei um jogo de esconde-esconde: a autoridade tributária omitiria do titular da ação penal a existência de um ilícito tributário até julgamento final do processo administrativo. Se o titular da ação penal, por esperteza, porventura vier a descobrir o ilícito tributário, nada estaria a lhe impedir a persecução penal!”⁵⁴⁰

AZEVEDO pondera, ainda, que, fosse tal dispositivo harmônico com o raciocínio de que o Ministério Público poderia desencadear o procedimento penal com base em qualquer comunicação, mesmo *antes* da representação fiscal, seria forçoso concluir que o legislador criou um dispositivo que permitiria sua própria burla. Independentemente disso, a verdade é que, “com ou sem comunicação, o Ministério Público poderá avaliar, sempre e sempre, a conveniência e a correção de apresentar-se a acusação penal.”⁵⁴¹ A *condição de ação* não lhe retira essa autonomia, até porque será o Judiciário a decidir – com base na lei – se uma demanda deve ou não ser recebida.

BRITO MACHADO, em seu estudo a propósito, considera relevante estabelecer que a exigência de decisão administrativa anterior à ação penal, em crime tributário, “é muito mais do que uma questão de Direito Penal ou Processual Penal. É uma questão de Direito Constitucional.”⁵⁴² Deduz a importância política da questão quando nota a supressão da *ampla defesa* pelo desrespeito ao art. 83 da Lei nº 9.430/96, pois o cidadão tem o direito de, já na esfera administrativa, alegar a inexistência do tributo ou a sua inexigibilidade – tudo *sem ser coagido* pela ameaça de pena criminal.⁵⁴³

Assim, não se trata, enfim, de simples *questão prejudicial*, a qual existirá, no processo penal, apenas em caso de aforamento, pelo contribuinte, de ação judicial visando desconstituir a decisão administrativa transitada em julgado ou o auto de infração correspondente. Como o juízo criminal não tem competência para declarar que determinado tributo é devido, não pode ser recebida a denúncia

⁵⁴⁰ AZEVEDO, David Teixeira de. *Breve reflexão sobre o art. 83 da Lei n. 9430/96*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 53, abril/1997, p. 07.

⁵⁴¹ Idem.

⁵⁴² BRITO MACHADO, Hugo de. *Prévio esgotamento...*, p. 237.

⁵⁴³ Idem, p. 237-238.

criminal antes de esgotada a via administrativa.⁵⁴⁴ BRITO MACHADO, considerando ser o problema afeto à seara *constitucional*, abstém-se de discutir se tal exigência constitui *condição de ação* ou de *punibilidade*. Mas resta claro, de seu raciocínio, que não poderá, de qualquer forma, haver a *ação penal*.

O *exaurimento da via administrativa* também não é *elemento do tipo*, porque com tal circunstância elemento subjetivo do autor não tem relação alguma: não se pode pretender que autor *conheça* e *deseje* o fenômeno jurídico do trânsito em julgado da decisão administrativa final. O elemento subjetivo necessita apenas representar o elemento normativo *tributo* (no sentido de um *valor devido* ao Estado), para *saber* que está desempenhando uma conduta cujo *fim* é sonegá-lo. Logo, o autor não tem como *prever* qual será a decisão da Administração Pública – que, como se sabe, poderá considerar insubsistente o auto de infração –, isto é: ele não pode *conhecer*, tampouco *querer*, algo que sequer existe (e que talvez nunca venha a existir). Afinal, o *dolo* deve ser *atual*.

A rigor, é possível que sequer a autoridade fiscal tome conhecimento dessa fraude tributária em tese, o que impedirá, em absoluto, qualquer início de persecução penal.⁵⁴⁵ Se houver um processo administrativo, o seu desfecho depende de fatores variáveis, de questões técnico-jurídicas inalcançáveis ao *dolo* do autor. Entendimento contrário pode implicar a inviabilização da formação da *tipicidade subjetiva* em crimes tributários.⁵⁴⁶ É dizer, apenas a Administração

⁵⁴⁴ Idem, p. 239.

⁵⁴⁵ TAVARES desenvolve raciocínio semelhante quando, tratando da *declaração de falência* nos crimes *falimentares* – hipótese muito parecida com a decisão administrativa que reconhece o crédito fazendário nos crimes tributários –, conclui que ela não interfere na culpabilidade do agente, pois “a declaração de falência depende de outros fatores como, normalmente, o pedido de algum credor, o não-pagamento do débito no prazo elisivo de título de dívida líquida e certa, etc., sendo, por isso mesmo, *estranha ao tipo de injusto quanto à culpabilidade*.” Ou seja, o agente não precisa estender seu *dolo* à declaração de falência (*Teoria...*, p. 250. Itálicos não originais).

⁵⁴⁶ CIRINO DOS SANTOS explica que “o conhecimento de elementos objetivos do tipo legal pressupõe certo nível de intensidade de representação, antes do qual não se constitui como componente intelectual do dolo.” Não se tem admitido posições extremas, como as que exigem uma *consciência refletida* dos elementos do *tipo objetivo*, “porque as ações humanas (em especial, as ações criminosas) não são o resultado de refletida ponderação, mas expressão irracional de instintos e emoções.” (*Direito Penal...*, p. 156-157). Nesse sentido, não há como entrever, na *intensidade do conhecimento* do elemento “tributo” ou “imposto devido” (em relação ao tipo legal de crimes tributários) apresentado pelo autor do fato, as consequências processuais administrativas que sua conduta gerará no âmbito fiscal, e muito menos as questões jurídicas e de fato que poderão ser suscitadas, de ambos os lados, no bojo processo administrativo.

Pública declarará se possui um crédito fiscal contra o particular ou não.

Releva ponderar, nesse momento, não ser mero bizantinismo acadêmico a alocação do exaurimento da via administrativa na classe das *condições de ação*; ao revés, a cautela tem efeito prático: eventual ausência de *condição de punibilidade* obrigaria a uma decisão absolutória de mérito que, por isso, gera a coisa julgada *material*, ao passo em que o não atendimento a uma *condição de ação* não pode gerar decisão de mérito, produzindo apenas a coisa julgada *formal*.⁵⁴⁷ Outra repercussão prática a seguinte: classificar a exigência como *condição de punibilidade* significa opção político-criminal menos benéfica ao cidadão. Isso porque a sua ausência conduz a uma decisão judicial absolutória, de modo que condiciona somente a *punibilidade* do fato, permitindo concluir que a ação é *típica, ilícita e culpável*⁵⁴⁸ e tornando, logo, juridicamente viável a instauração da persecução penal quando, em realidade, o fato não é crime.

Enfim, a “constante polêmica sobre a existência ou não”⁵⁴⁹ das condicionantes da punibilidade também foi notada por RÍOS, que, mesmo assim, buscou um “mínimo de consenso doutrinário” a respeito.⁵⁵⁰ Acima, viram-se as *mudanças dogmáticas* propostas por TAVARES no tocante às condições objetivas de punibilidade, que representam um bom nicho de pesquisa a ser observado. Mas o fato é que persistem vivas dificuldades dogmáticas e profundas incertezas quanto à sua natureza⁵⁵¹, quanto ao índice de seu relacionamento com

⁵⁴⁷ PÉREZ afirma que a diferenciação entre condições objetivas de punibilidade, pressupostos processuais e escusas absolutórias tem interesse não apenas teórico, mas prático, e cita o exemplo dos efeitos da coisa julgada (**La punibilidad...**, p. 66, nota de rodapé nº 202). MENDES DE CARVALHO, igualmente, vê “indiscutível interesse prático” na “fixação das notas características” das condições de punibilidade e condições de ação, alinhando, como razões, as mesmas aqui citadas (MENDES DE CARVALHO, Érika Mendes de. **Punibilidade...**, p. 201). No mesmo sentido é José Antonio Paganella BOSCHI, para quem a utilidade prática desse estudo está em ajudar a “conter demandas sem efetividade” (**Ação Penal: as fases administrativa e judicial da persecução penal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 203).

⁵⁴⁸ MACHADO, Luiz Alberto. **Direito Criminal...**, p. 80.

⁵⁴⁹ RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das causas de extinção...**, p. 119.

⁵⁵⁰ Idem, p. 120.

⁵⁵¹ Marcelo Fortes BARBOSA nota que o “problema das condições objetivas de punibilidade” é “velho” e “suscita dúvidas entre os mais renomados penalistas, não só na Alemanha, como na Itália”. Para ele, essa “tormentosa questão” depende do “entendimento que se dê à colocação do resultado do crime na sistemática penal” (*Condições objetivas de punibilidade*. In **Justitia**, Associação Paulista do Ministério Público, São Paulo, a. XXXVI, v. 85, 2º trimestre de 1974, p. 137 e 139). ROSENTHAL concorda que há polêmica, asseverando que os vários exemplos fornecidos pela literatura, na tentativa de explicar a matéria, “apenas comprovam existir enorme dificuldade e controvérsia na disciplina jurídica das condições objetivas da punibilidade, assim como na sua aplicação prática” (**A punibilidade e sua**

o *tipo de injusto* – e, por conseguinte, com o elemento subjetivo do autor –, além de haver questionamentos sobre a viabilidade jurídica da própria *existência* das condições de punibilidade⁵⁵², circunstâncias que forçam a preferência pela classificação da exigência do prévio término do processo fiscal não como uma condição objetiva de punibilidade, mas como uma *condição específica ao exercício da ação* para os crimes tributários.

O presente trabalho não comporta o aprofundamento dessas persistentes complexidades (cujo tratamento específico exigiria extensa pesquisa à parte), que constituem, simultaneamente, seu limite e o fundamento para a opção escolhida. A condição do esgotamento da via administrativa é proposição grave, pois sua consequência é a impossibilidade de se aforar ação penal por crime tributário, o que impõe seu apoio em um instituto jurídico que ofereça à sociedade a maior proteção possível contra abusos de incriminação. Enquanto, ao que parece, a figura das *condições objetivas de punibilidade* continuará representando, por algum tempo, um tormentoso *rendez-vous* de formulações adversárias, a teoria das *condições específicas da ação penal*, além de mais estável, pode perfeitamente acolher, hoje, sob o título de *tipicidade aparente* ou de *ausência de justa causa*, a exigência do prévio fim do processo administrativo-fiscal nos crimes tributários.

Ou seja, afigura-se adequado concluir, com ASSIS TOLEDO, que “dentro dessa enorme confusão” algumas condições de punibilidade “se identificam perfeitamente com as denominadas ‘condições de procedibilidade’ (*condições específicas da ação penal*).”⁵⁵³ Para o autor, nesses casos em não é a punibilidade que fica condicionada, mas o “*exercício da ação penal*”, que “fica em suspenso.”⁵⁵⁴ É igual o diagnóstico de ZAFFARONI e PIERANGELI: “cremos

extinção..., p. 37). STASIAK anota que “não são pequenas as divergências, verificáveis na doutrina”, sobre o tema, pois as condições específicas da ação penal “são constantemente confundidas com as condições objetivas de punibilidade (...). Em proporção menor, mas também existente, há relativo conflito no tratamento das condições de prosseguibilidade, as quais são, a exemplo das objetivas de punibilidade, confundidas com as específicas, ou estas com elas” (**As condições da ação penal...**, p. 308-309).

⁵⁵² Para ASSIS TOLEDO, as chamadas condições objetivas de punibilidade não existem. São ou *elemento do tipo* ou *condição específica de ação* (**Princípios básicos...**, p. 157-158).

⁵⁵³ ASSIS TOLEDO, Francisco de. **Princípios básicos...**, p. 156. Itálicos não originais.

⁵⁵⁴ Idem, p. 157. Itálicos originais.

que algumas das chamadas ‘condições objetivas de punibilidade’ são (...) requisitos de perseguibilidade, isto é, *condições processuais de operatividade da coerção penal*.”⁵⁵⁵ É de se verificar, ainda, a opinião de Tathiane dos Santos PISCITELLI, que, embora não discuta a questão do ponto de vista das condições de ação, chega a resultado que interessa aqui, ao classificar o término do processo administrativo como *requisito* para a *admissibilidade de acusação* da prática de tipo de resultado de dano contra a ordem tributária. Assim:

“somente com a constituição de relação jurídica tributária pela autoridade competente (Administração) é que se pode falar em supressão ou redução de tributos para configuração dos crimes contra a ordem tributária classificados como ‘materiais’. (...) *Neste momento, apenas, poderá se falar em ação penal*: o tributo foi declarado como devido, inexistindo qualquer norma que impeça a incidência da norma que contém aquela declaração. Daí se afirmar, pois, que o término do processo administrativo é requisito para a configuração dos crimes *[materiais contra a ordem tributária]* aqui tratados.”⁵⁵⁶

Transportando essas conclusões para os limites da presente pesquisa, tem-se que, efetivamente, a exigência de decisão administrativa transitada em julgado *antes* do início da *persecução penal* (sentido amplo) referente ao delito de sonegação fiscal mais parece identificar-se com o instituto processual da *condição de ação*, haja vista que, como o *ilícito administrativo-aduaneiro* é o substrato fático do tipo do art. 334, CP, a ausência da declaração de sua existência, quando do término do processo administrativo, significa a *atipicidade* da conduta, o que implica, sempre, *juízo negativo de admissibilidade* de eventual acusação (e inclusive o início de investigação policial). Ou melhor: “*a denúncia será rejeitada quando faltar condição para o exercício da ação penal*” ou “*quando faltar justa causa para o exercício da ação penal*” (CPP, art. 395, II e III). Como a maioria dos autores que afirmam constituir o art. 83 da Lei nº 9.430/96 uma *condição de ação* nos crimes tributários não se propuseram a

⁵⁵⁵ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de Direito Penal brasileiro, Parte Geral**. v. 1. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 769. Itálicos não originais.

⁵⁵⁶ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *A decisão final administrativa como condição para a incidência da norma que relata o crime contra a ordem tributária*. In TANGERINO, Davi de Paiva Costa; GARCIA, Deise Nunes (Coord.). **Direito penal tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 81. Itálicos não originais.

investigar *qual* seria tal condição, cumpre tentar, aqui, ao menos superficialmente, adequá-la a duas figuras já conhecidas.

Primeiramente, porém, convém ter em mente que se exige o cumprimento das *condições* da ação penal para que haja uma manifestação judicial sobre o mérito da causa.⁵⁵⁷ Compreendendo-se a *ação* como um *direito instrumental* ligado a um caso *material*, as condições da ação “subordinam o nascimento do processo”⁵⁵⁸, condicionando mesmo o regular *exercício* do direito de ação⁵⁵⁹ e não o *direito* de ação em si – cuja existência, garantida em nível constitucional, é *incondicional*.⁵⁶⁰ Ou, conforme DUARTE, as condições da ação são “os elementos jurídicos sem cuja verificação a *ação penal* não pode ser exercida, ou se detem em face de um obstáculo. A relação processual encontra um impedimento ao seu nascimento ou ao seu desenvolvimento.”⁵⁶¹ Dito isso, pode-se prosseguir.

A partir da evolução trazida com a teoria de MEZGER, definindo o tipo como a *ratio essendi* da antijuridicidade (cfe. acima lembrado), Luiz Alberto MACHADO, em análise da legislação penal brasileira, aponta a existência de “inúmeros tipos que exigem um adiantamento da ‘antijuridicidade’ para a sua configuração: são os que possuem as expressões ‘indevidamente’, ‘ilegalmente’, ‘sem justa causa’, ‘sem motivo justo’.”⁵⁶² O autor recorda que há várias modalidades de antijuridicidade: ela pode ser civil, administrativa, tributária, trabalhista, penal etc.

Como se viu, a caracterização da antijuridicidade penal é a mais profunda afronta ao sistema jurídico, de forma que, se um ato que pode ser definido, ao

⁵⁵⁷ LOPES JR., Aury. *(Re)Pensando as condições da ação processual penal*. In **Direito Penal no terceiro milênio – estudos em homenagem ao Prof. Francisco Muñoz Conde**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 278.

⁵⁵⁸ LOPES JR., Aury. *(Re)Pensando as condições...*, p. 279.

⁵⁵⁹ Leandro GALLUZI DOS SANTOS, ao diferenciar *pressupostos processuais* de *condições de ação*, afirma que aqueles “são os requisitos necessários para a existência e validade da relação processual” e as últimas são os “requisitos que devem ser preenchidos para o exercício do *jus actionis*” (*Procedimentos – Lei 11.719, de 20.06.2008*. In ASSIS MOURA, Maria Thereza Rocha de (Coord.). **As reformas no Processo Penal – as novas Leis de 2008 e os Projetos de Reforma**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 321. Itálicos originais).

⁵⁶⁰ LOPES JR., Aury. *(Re)Pensando as condições...*, p. 278-279.

⁵⁶¹ DUARTE, José. *Da ação penal...*, p. 37-38.

⁵⁶² MACHADO, Luiz Alberto. **Direito Criminal...**, p. 119.

mesmo tempo, como um ilícito *administrativo-tributário* e *penal*, mas a autoridade administrativa ainda não o declarou ilícito, não se há falar, ainda, em ilícito criminal. Apenas após a decisão – emanada da autoridade administrativa que possui a competência privativa para fazê-lo⁵⁶³ – que *declare* a existência de um ilícito tributário é que se poderá vislumbrar uma *aparente* antijuridicidade *penal*. Ou seja: a decisão transitada em julgado que reconhece a existência de um *ilícito administrativo* configura uma *aparente* tipicidade de crime tributário.

Sabe-se que, conforme Jacinto Nelson de Miranda COUTINHO, não se pode processar criminalmente sem que haja um *caso penal*. Tal expressão cunha, na moderna teoria do processo penal, o próprio conteúdo do processo.⁵⁶⁴ É evidente que, se não se estiver diante de elementos que apontem ao menos um crime *em tese*, não há um caso penal e, por conseguinte, não se pode admitir a pretensão acusatória; tampouco a investigação criminal. É justamente porque a tipicidade é indiciária da antijuridicidade penal que “não há como afastar a *tipicidade* do *juízo de admissibilidade da acusação*. Excluí-la pode significar uma ainda maior desumanização de um processo penal como o nosso, que nunca foi muito humano.”⁵⁶⁵ Então, a *aparência* de tipicidade deve ser deduzida pelo autor da denúncia criminal, como uma promessa de que poderá comprová-la – aí em grau de certeza – no curso do processo.⁵⁶⁶

Em perquirição dessas premissas, Marco Aurélio Nunes da SILVEIRA vê os “contornos definitivos” da “distinção entre a *tipicidade* (matéria de mérito)” e a condição de ação da *tipicidade aparente*. A tipicidade aparente é a “condição da ação penal, que, por vezes, é alcunhada ‘possibilidade jurídica do pedido’ e, por outras, é negada como condição de ação inserida no mérito.”⁵⁶⁷ O autor

⁵⁶³ Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), art. 142: “competem *privativamente* à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

⁵⁶⁴ COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda. **A lide e o conteúdo do processo penal**. Curitiba: Juruá, 1989, p. 149.

⁵⁶⁵ COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda. **A lide...**, p. 148. Itálicos não originais.

⁵⁶⁶ Idem, p. 147.

⁵⁶⁷ SILVEIRA, Marco Aurélio Nunes da. **A tipicidade e o juízo de admissibilidade da acusação**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 57. Itálicos originais.

trabalha com a noção de que as condições da ação “são requisitos à obtenção da tutela jurisdicional quanto ao direito de ação, sem uma das quais é defesa a apreciação do mérito (com o qual não se confundem), cuja finalidade é *evitar o emprego abusivo do direito de ação*.”⁵⁶⁸ De se notar que essa definição se coaduna com a proposta de *limitação* do poder de punir – pela *diminuição* do aparato público repressivo administrativizado em sede de crimes tributários (notadamente o *descaminho*) – veiculada no presente trabalho.

SILVEIRA esclarece que não é unânime, na doutrina brasileira, a consideração da *tipicidade aparente* como condição de ação penal.⁵⁶⁹ Ela é resultado de estudos voltados à *autonomia* da ciência processual penal, cujos marcos têm sido comumente identificados com os da teoria geral do processo civil. A desvinculação entre o processo penal e o processo civil levou à *teoria moderna* do processo penal, o qual, nela, conta com condições de ação *específicas*.⁵⁷⁰

A principal crítica feita à condição da *tipicidade aparente* é, segundo o autor, a que diz respeito à sua confusão com a matéria de mérito. Sobre isso, valendo-se da proposta de COUTINHO, explica que a condição da ação penal da tipicidade aparente exige a demonstração, pela acusação, de que os fatos narrados apresentem, *aparentemente*, a tipicidade, ao passo em que a *tipicidade*, como elemento do conceito de crime, seja qual for o momento de sua avaliação, deverá ser feita, sempre, em regime de *absoluta certeza*, e conduzirá a uma decisão de

⁵⁶⁸ SILVEIRA, Marco Aurélio Nunes da. **A tipicidade**..., p. 111. Itálicos não originais.

⁵⁶⁹ Para a orientação contrária, vide: GRINOVER, Ada Pellegrini. **As condições da ação penal: uma tentativa de revisão**. São Paulo: Bushatsky, 1977.

⁵⁷⁰ Conforme COUTINHO, “a mudança de postura, em relação ao conteúdo do processo, imporá ao nosso direito processual penal a obrigação de um repensamento geral” (Idem, p. 142). “Por esse caminho, através de um estudo sistemático (...), apresentam-se as condições da ação no processo penal”, que são definidas, na obra, como: *a)* a tipicidade aparente; *b)* a punibilidade concreta; *c)* a legitimidade da parte; *d)* a justa causa. (Idem, p. 145, 146-148). LOPES JR. consigna que a doutrina geralmente divide as condições de ação (da teoria geral do processo civil) em: *legitimidade, interesse de agir e possibilidade jurídica do pedido*. E o problema é que, quando se tenta adequá-las ao processo penal, “é feita uma verdadeira ginástica de conceitos, estendendo-os para além de seus limites semânticos. O resultado é uma desnaturação completa, que violenta a matriz conceitual, sem dar uma resposta adequada ao processo penal” ((*Re*)*Pensando as condições*..., p. 279). CIRINO DOS SANTOS, por sua vez, concorda que o tema das condições de ação é controvertido no processo penal, pois, segundo a “teoria tradicional”, elas seriam o interesse de agir, a legitimação para a causa e a possibilidade jurídica do pedido, enquanto que, para a “teoria moderna, fundada na especificidade do processo penal”, as condições são a *tipicidade aparente*, a *punibilidade concreta*, a *legitimidade da parte* e a *justa causa* (**Direito Penal**..., p. 677-678).

mérito.⁵⁷¹

Ainda, SILVEIRA propõe que a expressão *tipicidade aparente* não abarque apenas a aparência do tipo objetivo e subjetivo, mas também a da *antijuridicidade*. Isto é, “a *tipicidade aparente* versa, em verdade, sobre o **tipo de injusto**”⁵⁷², não se olvidando, o autor, de que, quando se trata de averiguar as causas de ausência da antijuridicidade, “a grande maioria dos casos enseja a dilação probatória e deve levar à instauração do processo.”⁵⁷³ Em suma, o processo penal diz com garantias individuais e indisponíveis do cidadão, “daí, não se pode pressupor a validade de uma denúncia, ou queixa-crime, sem um *mínimo* de vislumbre da concretude do *direito material* cujo reconhecimento se busca”, como asseverou MACHADO.⁵⁷⁴

Portanto, considerando-se que o tipo penal do crime de *descaminho* (CP, art. 334), exige aquela “antecipação de antijuridicidade” citada por MACHADO, precisamente nos elementos normativos “*iludir*”, “*imposto*” e “*devido*”, está claro que não se poderá dizer que houve a fraude e que imposto é devido antes que o Estado o *declare* por meio de decisão administrativa. Em outras palavras, se o Ministério Público e o Judiciário não têm competência para declarar, de forma juridicamente válida, a existência de uma *fraude aduaneira* (“*iludir*”) ou de um *tributo* (“*imposto*”), então, com mais razão, não estão aparelhados ou capacitados (sequer legalmente, cfe. CTN, art. 142) para reputá-lo “*devido*” à autoridade administrativa antes mesmo de ela se pronunciar a respeito. Não haverá, logo, a *tipicidade aparente* do fato definido (em tese) como *descaminho*, antes dessa *declaração*, transitada em julgado, da Administração Pública. E vale enfatizar: tal declaração *não integra*, de qualquer forma, o *tipo objetivo* do art. 334, CP: trata-se apenas de uma exigência lógico-sistemática do funcionamento do Estado que, quando cumprida, permite vislumbrar, no plano *processual*, um *mínimo* de procedência da pretensão acusatória criminal – a qual, antes do atendimento

⁵⁷¹ SILVEIRA, Marco Aurélio Nunes da. **A tipicidade**..., p. 75-78.

⁵⁷² Idem, p. 83. Itálicos e negritos originais.

⁵⁷³ Idem.

⁵⁷⁴ MACHADO, Luiz Alberto. *Prefácio*. In COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda. **A lide e o conteúdo**..., p. XI. Itálicos não originais.

dessa *condição*, não é sequer minimamente plausível e, portanto, não pode ser *exercida*. É a condição da *tipicidade aparente* nos crimes tributários e, em especial, aqui, do crime de *descaminho*.⁵⁷⁵

Com relação à condição de ação específica da *justa causa*, LOPES JR. a conceitua como “a existência de elementos probatórios de autoria e materialidade” que possam justificar “a admissão da acusação e o custo que representa o processo penal em termos de estigmatização e penas processuais.”⁵⁷⁶ O autor ainda aloca sob a guarida condicionante da *justa causa* a possível aplicação, no momento da análise do recebimento da denúncia, dos princípios penais da *insignificância* social da suposta ofensa da *proporcionalidade* entre as agruras do processo penal e a suficiência de lastro jurídico e fático da acusação.⁵⁷⁷

Para SILVEIRA, a *justa causa* está presente quando existem a prova do fato e os indícios de autoria, e “se fundamenta na impossibilidade de a acusação ser resultado de mera elaboração mental” do órgão da acusação.⁵⁷⁸ CIRINO DOS SANTOS, embora reconheça a “óbvia superioridade” da teoria moderna em relação à teoria tradicional (*teoria geral* do processo civil), critica, nesse ponto, a nomenclatura utilizada, desse modo:

“por um lado, situações de ausência de tipo de injusto são também situações de falta de *justa causa*; por outro lado, a *justa causa* como categoria compreensiva da materialidade e dos indícios de autoria, tem por objeto elementos do tipo de injusto: a prova da materialidade indica o resultado típico e os indícios de autoria indicam o sujeito ativo produtor do dolo e da imprudência materializados no resultado típico – e assim a *justa causa* parece uma condição desnecessária, porque seus elementos já estariam contidos no (aparente) tipo de injusto.”⁵⁷⁹

Em que pese a crítica ser ponderável, ela em nada influi na presente pesquisa, porque se a condição de ação da *justa causa* já está contida na

⁵⁷⁵ É interessante notar que o tipo legal do crime de descaminho contém, além dos elementos “ilusão” (que é a fraude em geral dos crimes tributários) e “imposto”, o elemento normativo “devido”, ao passo em que os crimes da Lei nº 8.137/90 trazem apenas o elemento “tributo”. Isso torna a *condição de ação* para o descaminho ainda mais robusta do que com relação aos demais crimes tributários.

⁵⁷⁶ LOPES JR., Aury. (Re)*Pensando as condições...*, p. 289.

⁵⁷⁷ Idem, p. 290.

⁵⁷⁸ Idem, p. 60.

⁵⁷⁹ CIRINO DOS SANTOS, Juarez. *Direito Penal...*, p. 678.

tipicidade aparente, isso não altera o fato de que tal condição de ação se mantém hígida, já que é possível entender, por outro viés, que também a *tipicidade aparente* está incluída na *justa causa*⁵⁸⁰. É como asseverou COUTINHO: “não há lógica em se instaurar um processo penal se, de antemão, sabe-se impossível punir, *seja por que causa for*.”⁵⁸¹ Portanto, embora possam confundir-se, tais condições persistem (sob um ou sob outro título), o que torna preferível identificar a prévia conclusão da via administrativa com ambas e reservar o problema da diferenciação para a ocasião de um apuro especial de Direito Processual Penal.

Seja como for, para ANDRADE FILHO, sem o esgotamento da via administrativa em crimes tributários, “não há *justa causa* que legitime” a instauração da ação penal.⁵⁸² Essa opinião é compartilhada por Fabio Brun GOLDSCHMIDT e Felipe Cardoso MOREIRA DE OLIVEIRA, para quem “a ausência de *atribuição* de lesão ao *bem jurídico*, por inexistência de decisão administrativa capaz de atestá-la, acarreta a *atipicidade da conduta*, que, por sua vez, cristaliza a ausência de *justa causa* para a propositura da ação penal.”⁵⁸³ Não será, então, por meio da ação penal que o órgão da acusação tentará provar estarem presentes os indícios *mínimos* de autoria e, especialmente, de materialidade, cuja existência é, antes, *condição do exercício de seu direito de ação*. Assim, carece de *justa causa* a proposta de acusação por crime tributário

⁵⁸⁰ Vladimir STASIAK entende que há somente duas condições de ação específicas da ação penal, que são a *legitimidade* da parte e a *justa causa*. Sua concepção de *justa causa* é bastante ampla, abrangendo a *tipicidade* do fato imputado na inicial, porque é “imprescindível, na caracterização da *justa causa penal*, a demonstração dos aspectos constitutivos do crime segundo o conceito analítico de delito”, sob pena de rejeição da denúncia por carência de ação (**As condições da ação penal...**, p. 362-363. Itálicos não originais).

⁵⁸¹ COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda. Parecer intitulado *Da diferença entre ação e processo: nulidade do processo decorrente do recebimento de denúncia em caso de parcelamento do crédito nos crimes contra a ordem tributária*. Formulado em abril de 2008, em Curitiba/PR, mediante consulta do Advogado Cláudio Gastão da Rosa Filho, para ser apresentado em autos de duas ações penais em trâmite perante a 1ª e a 4ª Varas Criminais de Florianópolis/SC, p. 19. Itálicos originais.

⁵⁸² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Extinção da pretensão punitiva nos crimes contra a Previdência Social*. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT’ANNA, Carlos Soares (Coord.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: MP, 2005, p. 114. Itálicos não originais.

⁵⁸³ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; MOREIRA DE OLIVEIRA, Felipe Cardoso. *Procedimento administrativo tributário e ação penal, vínculos necessários: a desconstrução do mito da independência das esferas*. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT’ANNA, Carlos Soares (Coord.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: MP, 2005, p. 129. Itálicos originais.

que não esteja escorada em decisão administrativa transitada em julgado, atestando-lhe um *mínimo de plausibilidade* e de *coerência interna* do mecanismo estatal.

Vistas tais condições, é importante esclarecer não se ignorar que a chamada *moderna teoria* desenvolveu as *condições específicas da ação penal* quando ainda vigia a redação antiga do Código de Processo Penal. Antes de ser revogado pela Lei nº 11.719, de 20 de junho de 2008, o art. 43, I, do CPP, previa que “a denúncia será rejeitada quando o fato narrado *evidentemente* não constituir crime.”⁵⁸⁴ A literatura que embasa o reconhecimento da *tipicidade aparente* pautou-se, também, no termo legal “evidentemente”, para inferir, dele, que a tipicidade deveria ser, na ocasião do aforamento da inicial, ao menos *aparente*. Hoje, a legislação processual penal não reproduz a mesma palavra como *causa de rejeição da inicial* (condição de ação), mas apenas como causa de *absolvição sumária* (CPP, art. 397, III). Eis o atual rol de causas da rejeição da denúncia (com redação dada pela Lei nº 11.719/08):

“Art. 395. A denúncia ou queixa será rejeitada quando:

I – for manifestamente inepta;

II – faltar pressuposto processual ou condição para o exercício da ação penal; ou

III – faltar justa causa para o exercício da ação penal.”

Apesar de não conter “evidentemente” – que foi a expressão a que se referiu a doutrina para criar a figura da *tipicidade aparente* – o inciso II menciona a “condição para o exercício da ação penal”. Não se sabe quais seriam essas condições, pois a lei as não indica. Independentemente disso, continua perfeitamente utilizável a *teoria moderna* do Processo Penal, sustentando ser uma das condições específicas a *tipicidade aparente* – especialmente porque a antiga redação do art. 43, I, CPP, não era o único fundamento dessa sólida construção dogmática, como se viu. Nota-se, ainda, que o revogado art. 43 não

⁵⁸⁴ Assim se lia o dispositivo revogado: “Art. 43. A denúncia ou queixa será rejeitada quando: I – o fato narrado evidentemente não constituir crime; II – já estiver extinta a punibilidade, pela prescrição ou outra causa; III – for manifesta a ilegitimidade da parte ou faltar condição exigida pela lei para o exercício da ação penal. Parágrafo único: Nos casos do n. III, a rejeição da denúncia ou queixa não obstará ao exercício da ação penal, desde que promovida por parte legítima ou satisfeita a condição.”

mencionava a *justa causa* e isso não impediu os mesmos autores de desenvolver tal conceito e de elegê-lo como outra das condições específicas da ação penal. Atualmente, o art. 395, III, prevê a *justa causa* como uma das condições, estando positivado, portanto, ao menos esse resultado da produção literária. Assim, aqui, é suficiente assentar, consoante as razões acima, que as alterações causadas pela Lei nº 11.719/08 não importam a refutação das conclusões doutrinárias pela existência das condições de ação específicas da *tipicidade aparente* e da *justa causa*.⁵⁸⁵

Recentemente, houve a solidificação do entendimento jurisprudencial de que não haverá ação penal tendo por objeto crime tributário antes do fim do processo fiscal. No final do ano de 2009, o STF editou a Súmula Vinculante 24, que ordena: “não se *tipifica* crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.”⁵⁸⁶ Nos autos da *Proposta de Súmula Vinculante 29*, do STF (que aprovou a Súmula Vinculante 24), colhe-se o seguinte esclarecimento do Min.

⁵⁸⁵ Nada obsta, contudo, que se cite, como exemplos, algumas das questões com as quais a literatura processual penal tem que lidar: *a*) andou bem o legislador, ao retirar do juízo de admissibilidade da acusação (atualmente regulado no art. 395, CPP) a anterior redação que dava base ao requisito da *tipicidade aparente* e classificá-la como causa de *absolvição sumária* (CPP, art. 397, III), ou seja, para ser analisada *após* o recebimento da inicial? *b*) poderia ser esse requisito considerado substituído pela condição da *justa causa*, agora prevista expressamente como condição de admissibilidade da denúncia no art. 395, III, CPP? *c*) quando o art. 395, II, CPP, menciona “condição para o exercício da ação penal”, à qual (ou quais) condição(ões) se refere? *d*) os outros incisos não são condições de ação? *e*) valendo lembrar que, com a *justa causa* positivada, a delimitação do seu conteúdo semântico ganhou maior importância. Para críticas e análise criteriosa sobre essas inovações, vide: ASSIS MOURA, Maria Thereza Rocha de (Coord.). **As reformas no Processo Penal – as novas Leis de 2008 e os Projetos de Reforma**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. *Aspectos gerais da reforma processual*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, a. 16, n. 188, jul./2008, p. 26-27; COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda. *Solução para o absurdo legal e técnico do novo art. 396 do CPP*. In **Jornal O Estado do Paraná**, Caderno Direito e Justiça, edição de 20.9.2008 (também disponível no acervo eletrônico do jornal, em: www.parana-online.com.br); PRADO, Geraldo. *Sobre procedimentos e antinomias*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, a. 16, n. 190, set./2008, p. 4-5; BREDÁ, Antonio Acir. *A reforma do processo penal. A fase postulatória dos procedimentos ordinário e sumário ou uma sucessão de equívocos*. In DOTTI, Rogéria (Coord.). **Cadernos Jurídicos da OAB/PR**, Curitiba, n. 4, jul./2009, p. 2-3; BOSCHI, José Antonio Paganella. **Ação Penal: as fases administrativa e judicial da persecução penal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 203 e ss. e p. 332 e ss. Sobre o tratamento das condições de ação e pressupostos processuais na proposta de reforma global do Código de Processo Penal (Projeto de Lei do Senado nº 156/2009), vide: SILVEIRA, Marco Aurélio Nunes. *Notas sobre o juízo de admissibilidade da acusação no Anteprojeto de Reforma do Código de Processo Penal*. In COUTINHO, Jacinto Nelson de; CARVALHO, Luis Gustavo Grandinetti Castanho (Org.). **O novo processo penal à luz da Constituição (análise crítica do Projeto de Lei nº 156/2009, do Senado Federal)**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 185-200.

⁵⁸⁶ DJE de 11.12.09. Itálicos inseridos agora.

Cezar Peluso:

“o que há é divergência de fundamentos e, por isso, o caso é de fundamentos concorrentes: temos postura de quem admite condição de procedibilidade, fundamento de quem admite inexistência do elemento normativo do tipo e outros argumentos, ou seja, colhe-se um conjunto de fundamentos, mas isso não é objeto da súmula. Objeto da súmula é a conclusão da corte de que *não há possibilidade de exercício de ação penal* antes da apuração da existência certa do crédito tributário.”⁵⁸⁷

Além de reconhecer a difusão de opiniões no ponto, o Ministro esclareceu que não se buscou, com a edição do enunciado jurisprudencial vinculante, escolher uma que lhe servisse de fundamento. Ou seja, não se pode afirmar que a Súmula Vinculante 24 tenha por finalidade explícita ratificar a opção pela classificação da exigência como *condição de punibilidade* ou como *condição de ação* (ou ainda como *elemento do tipo*). Contudo, pode-se interpretar o debate que lhe precedeu, de forma a tentar compreender o que significa, na opinião dos julgadores, a expressão *tipificar*.

Conforme afirmou o Min. Cezar Peluso, acima, “o objeto da súmula” é sufragar que “*não há possibilidade de exercício de ação penal* antes da apuração da existência certa do crédito tributário”, o que permite concluir pelo seu equivalente prático: *se* a súmula impede o exercício da ação penal, *então* ela reconhece uma *condição de ação*.

Mais adiante, o Min. Peluso esclarece que, na verdade, “*tipificar* significa corresponder ao tipo. Se não corresponde ao tipo, não há crime.”⁵⁸⁸ “No meu entendimento”, sustenta o Min. Carlos A. Britto, “de fato, sem o lançamento não se pode concluir pela tipicidade penal tributária. Não se pode.”⁵⁸⁹ Mas não é que não há crime: em realidade, não há *tipicidade aparente*, tampouco *justa causa*.

No voto do Min. Celso de Mello, vê-se que “o que está em debate é, exatamente, o postulado constitucional da tipicidade penal.”⁵⁹⁰ “É evidente que, não se tipificando qualquer delito material, não há que se cogitar da instauração –

⁵⁸⁷ DJE de 19.2.10. *Explicação* do Min. Cezar Peluso, à fl. 18. Itálicos não originais.

⁵⁸⁸ Autos da PSV 29, fl. 25. Intervenção no voto do Min. Eros Grau.

⁵⁸⁹ Idem, fl. 35.

⁵⁹⁰ Idem, fl. 26.

por prematura, abusiva e destituída de *justa causa* – de qualquer persecução penal.”⁵⁹¹ O Ministro não se referia textualmente à questão processual, mas é claro que a *ausência de justa causa* significa a carência da condição de ação específica já tratada.

Ou seja, apesar de não se destinar à solução da *natureza jurídica* da exigência do prévio esgotamento das instâncias administrativas, o raciocínio esposado pelos membros do STF não parece conflitar com a posição aqui adotada: se o objetivo da súmula é impossibilitar o *exercício de ação penal*, pois que está *destituída de justa causa* antes da decisão administrativa, a Súmula Vinculante 24 se afigura como mais um fundamento ao reconhecimento de tal exigência como a condição de ação específica da *justa causa*.

3.1 O termo inicial da prescrição em crimes tributários

Deve ser endereçado, ainda que brevemente, um grande problema causado pela assunção do término do processo administrativo como *elemento do tipo* (que é mais um dos motivos pelos quais cabe classificá-lo como uma *condição de ação*). O assunto possui especial relevo aqui, por ser uma das consequências jurídicas da admissão da exigência do término do processo administrativo previamente ao início do processo criminal de crimes tributários.

O STF, em algumas decisões, tem apresentado o seguinte raciocínio: como o prévio exaurimento da via administrativa é *elemento do tipo*, o trânsito em julgado naquele âmbito *consume* o crime tributário. E, se o crime é consumado concomitantemente com o momento em que a decisão administrativa se transita em julgado, o *tempo do crime* é por ela determinado, o que gera evidentes reflexos na contagem do *prescricional*.

Cita-se, como representativo dessa orientação, o seguinte julgado: “considera-se termo inicial, para fins de contagem do prazo prescricional, a data do julgamento definitivo sobre eventual supressão ou redução de tributo

⁵⁹¹ Idem, fl. 28. Itálicos não originais.

devido”.⁵⁹² Do corpo do acórdão, extrai-se o fundamento de que, “enquanto não efetivado o lançamento definitivo do débito tributário, não há justa causa para ação penal”, sendo inevitável, com tal premissa, concluir que “se considera o termo inicial para fins de contagem do prazo prescricional a data do lançamento definitivo.”⁵⁹³

Localiza-se na doutrina, também, posição que, embora não verse explicitamente sobre o início da contagem do prazo prescricional, admite a decisão administrativa como o fator que *consume o delito*.⁵⁹⁴ Esse entendimento geralmente parte do pressuposto de que a decisão administrativa é um *elemento do tipo*.⁵⁹⁵ Para BRITO MACHADO, seria ilógico sustentar, de um lado, que a decisão final no processo administrativo é “condição indispensável para a propositura da ação penal” e, por outro lado, afirmar que “tem início o curso da prescrição antes daquela decisão.”⁵⁹⁶ Segundo o autor, deve ser aplicado o princípio de Direito Civil da *actio nata* (o qual fixa como termo inicial da prescrição a data em que o titular do direito toma ciência de sua violação), porque, “sem a possibilidade da propositura da ação, não se pode falar em inércia, e, portanto, não se pode admitir o curso do prazo prescricional.”⁵⁹⁷ Também FRAGOSO participa dessa posição.⁵⁹⁸

Mas não se pode comungar dela. Conforme PÉREZ, em análise desse problema, “el tiempo del delito, también a los efectos de la prescripción, se ha de situar en el momento relevante para los restantes presupuestos del delito, *el de la*

⁵⁹² STF – HC 94096 – 1ª T. – Rel. Min. Menezes Direito – DJE de 12.2.09. No mesmo sentido: STF – HC 86032 – 2ª T. – Rel. Min. Celso de Mello – DJE de 12.6.08.

⁵⁹³ Idem, fl. 294 dos autos.

⁵⁹⁴ “A decisão administrativa, quando sobrevém, consuma o delito. (...) Como decorrência natural, pela regra do Código Penal, a prescrição passa a correr a partir da consumação (...)” TANGERINO, Davi de Paiva Costa; CANTERJI, Rafael Braude. *Consumação dos tipos tributários materiais...*, p. 414. Itálicos não originais.

⁵⁹⁵ Opinião minoritária registra que, apesar de a decisão administrativa *consumar* o crime tributário, seu *tipo* “não é expressamente composto” por ela, “não se podendo considerá-la, portanto, seu elemento. (...) Trata-se, portanto, da própria essência do tipo, seu resultado sem o qual não existe” (TANGERINO, Davi de Paiva Costa; CANTERJI, Rafael Braude. *Consumação dos tipos tributários materiais...*, p. 414).

⁵⁹⁶ BRITO MACHADO, Hugo de. **Estudos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Atlas, 2002, p. 128.

⁵⁹⁷ BRITO MACHADO, Hugo de. **Estudos...**, p. 128.

⁵⁹⁸ “Se a condição objetiva de punibilidade é elemento constitutivo do fato punível, o tempo e o lugar do crime dependem da ocorrência da condição. Da superveniência desta dependerá também o decurso da prescrição, pois o momento consumativo se transfere para o de seu surgimento (art. 111, I, CP)” (Lições..., p. 226).

infracción de la norma.”⁵⁹⁹ Não é diferente a determinação do Código Penal, quanto estatui o início do prazo prescricional no “dia em que *o crime se consumou*” (CP, art. 111, I), e não no dia em que a *condição de punibilidad se realizou* (ou em que se preencheu a condição de ação ou outro pressuposto da punibilidade): inexistente, pois, suporte legal à consideração de que é a condição de punibilidade que consuma o crime.

Em comentários ao art. 63 do Código Penal argentino⁶⁰⁰, Lucio SIMONETTI faz uma interessante distinção – para o fim de contagem do prazo prescricional em *crimes tributários* – entre *consumação* e *comissão* do delito, e conclui que, para dar cumprimento adequado à disposição legal, “el momento desde el cual se debe comenzar a contar la prescripción es el de la *presentación de las declaraciones juradas*”. Ou seja, do dia em que foi *realmente* praticado o fato.⁶⁰¹

Nenhum precedente jurisprudencial tem força para criminalizar condutas. A competência da União para legislar sobre Direito Penal é exclusiva, cabendo ao Presidente da República, privativamente, iniciar o processo legislativo, na forma e nos casos previstos na Constituição (art. 22, I c/c art. 84, III). É certo que a *lei fundamental* atribui também competência para a iniciativa das leis complementares e ordinárias a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, do Supremo Tribunal Federal, dos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da Justiça e até mesmo aos cidadãos, na forma e nos casos nela previstos (art. 61).

O art. 4º do Código Penal dispõe: “considera-se praticado o crime *no momento da ação ou da omissão*, ainda que outro seja o momento do resultado”. Essa regra se aplica perfeitamente à hipótese rotineira em que a vítima de homicídio falece dias após ter sofrido os ferimentos que lhe causaram a morte. Quando o Código Penal excepciona a norma acima transcrita para efeito do

⁵⁹⁹ PÉREZ, Octavio García. **La punibilidad...**, p. 398.

⁶⁰⁰ “Art. 63. La prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si éste fuese continuo, en que cesó de cometerse” (Ley 11.719/1984).

⁶⁰¹ SIMONETTI, Lucio. *La prescripción de la acción penal en el Derecho penal tributario*. In ALTAMIRANO, Alejandro C.; RUBINSKA, Ramiro M. (Coord.). **Derecho penal tributario**. t. II. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008, p. 1383.

início prazo prescricional, ou seja, em outro dia que não aquele no qual o crime se consumou (por ação ou omissão), ele o faz *expressamente*⁶⁰², inexistindo, como se sabe, qualquer ressalva relativa aos crimes de sonegação fiscal.

E o precedente jurisprudencial não equivale à lei em sentido formal, razão pela qual não lhe cabe dispor sobre matéria de que somente a normal penal em sentido estrito pode cuidar – especialmente quando se trata de inovação em prejuízo do réu. A violação ao *princípio da legalidade* (CF, art. 5º, XXXIX; CP, art. 1º) é flagrante: dá-se vida, por meio de decisão judicial, a uma *fantasia jurídica* que dissimula a realidade inegável, profanando o espaço reservado ao legislador – tudo em nome de algum ideal *utilitarista* ou algo que o valha e em abono da inércia do aparato fiscalizatório da Administração Pública.

Por falar em inércia, lembre-se que o fundamento da prescrição é o da *necessidade* e o da *utilidade* da pena criminal, condições que, pelo lapso do tempo, apagam-se, neutralizando, com elas, a *lembrança* do fato delituoso e, via de consequência, o próprio *interesse* da sociedade em sua repressão.⁶⁰³ Quando protelada ou dificultada, por um prazo previsto em lei, a punição é considerada inútil e, por assim ser, torna-se *ilegítima*. Nesse passo, “insistir na pena para determinado crime, só porque é crime, e, como tal, deve ser punido, é criar, dentro do direito penal, uma contradição palpitante entre os seus fins teóricos e a efetivação prática desses fins.”⁶⁰⁴ Os efeitos da pena, quando a execução se distancia em muito, no tempo, do fato punível, estariam certamente frustrados pela perturbadora intromissão – *castigo tardio*, pelo que se torna *gratuito* – nas novas relações sociais e pessoais já consolidadas pelo cidadão. Sem contar o despropósito de se retomar a discussão de uma *culpa* que deixou de ser atual, pois dela o agente já se poderá ter desvencilhado, por arrependimento ou penitência.

⁶⁰² CP, art. 111: “a prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, começa a correr: I – do dia em que o crime se consumou; II – no caso de tentativa, do dia em que cessou a atividade criminosa; III – nos crimes permanentes, do dia em que cessou a permanência; IV – nos de bigamia e nos de falsificação ou alteração de assentamento do registro civil, da data em que o fato se tornou conhecido.”

⁶⁰³ MACEDO, Raimundo. **Extinção da punibilidade**. Rio de Janeiro: Forense, 1946, p. 126.

⁶⁰⁴ CARVALHO FILHO, Aloysio de. **Comentários ao Código Penal - Arts. 102 a 120**. v. IV. Rio de Janeiro: Forense, 1958, p. 214.

Quanto ao argumento de que a orientação do STF visa evitar a impunidade que seria ocasionada pela extinção da punibilidade de um crime que sequer se tornou punível, sucede que, se tal ocorrer, tal punição já não era mais socialmente justificável, tanto pela própria impunibilidade jurídica do fato quanto pelo decurso de muitos anos desde a sua comissão.⁶⁰⁵ A *prescrição* em matéria criminal é sempre debitada ao próprio Estado (salvo prova em contrário nos autos), uma vez que constitui cláusula de garantia do jurisdicionado – a qual, inclusive, ganhou recente reforço com a inclusão, na Constituição, do princípio da *razoável duração dos processos* (CF, art. 5º, LXXVIII).

Em verdade, os pressupostos de punibilidade não têm qualquer influência na consumação do crime, tampouco sobre os marcos iniciais e interruptivos da prescrição. BITTAR explica que as condicionantes da punibilidade “independem do delito, sendo circunstâncias externas a este, daí, sob este prisma, restar correto o entendimento de que *o prazo prescricional não tem início com o cumprimento da condição, mas sim com a consumação do crime.*”⁶⁰⁶ Também MENDES DE CARVALHO, ao tratar do tema da *punibilidade*, destaca ser, “inequivocamente, a solução mais acertada” aquela segundo a qual

“as condições objetivas de punibilidade não intervêm na determinação da consumação do delito, pois não pertencem aos elementos do tipo objetivo. Assim, *o delito se consuma com absoluta independência da verificação do elemento condicionante.*”

Desenvolvendo esse raciocínio, a autora conclui que a prescrição tem início com o “término da realização do fato delitivo”, salvo disposição legal expressa em sentido contrário⁶⁰⁷ – a qual, registre-se, não consta da legislação brasileira.

O exaurimento da via administrativa apenas *confirmará* se realmente pode-se *cogitar* do *elemento objetivo normativo* “tributo” (ou “ilusão”, “imposto” e “devido”, no caso do art. 334, CP), cumprindo, com isso, a

⁶⁰⁵ PÉREZ, Octavio García. **La punibilidad**..., p. 398.

⁶⁰⁶ BITTAR, Walter Barbosa. **As condições**..., p. 156. Itálicos não originais.

⁶⁰⁷ CARVALHO, Érika Mendes de. **Punibilidade e delito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 323-324. Itálicos não originais.

finalidade de conferir à eventual pretensão condenatória criminal o *mínimo* de plausibilidade e preenchendo, finalmente, a *condição de ação* da *tipicidade aparente* ou da *justa causa*. Trata-se de uma decisão cujos efeitos *retroagem* à data em que o delito foi praticado, conferindo-lhe *aparência típica*. Havendo essa confirmação no âmbito administrativo, será possível admitir que, em tese, terá ocorrido a sonegação; nunca, porém, em data diversa daquela *em que a sonegação de fato ocorreu*.

É dizer, a data da *declaração* que confirma a presença – em grau minimamente indiciário – do(s) *elemento(s) normativo(s)* do tipo objetivo do crime tributário não se confunde com a data em que *realmente* se deu, no mundo dos fatos, a conduta humana em discussão. Essa lógica tem seu exame mais facilitado quando se trabalha com o seguinte exemplo: o momento da *morte* de uma pessoa não confunde com o momento em que for *anunciado o seu óbito* – sendo relevante notar que apenas as pessoas indicadas em lei podem declarar, legitimamente, a morte de alguém.⁶⁰⁸ Assim, para efeitos da legislação civil relativa à divisão de bens do cônjuge, da herança e outras questões, o *tempo da morte* não será não aquele em que ela foi *declarada*, mas aquele em que *de fato* ela ocorreu. Assim se dá com toda sorte de atos jurídicos meramente *declaratórios* de situações que ocorreram tempos antes: são simplesmente o meio, exigido em lei, para se conferir *legitimidade* ou *autenticidade* a situações e a estados de fato e de direito, sem o qual eles não produzem efeitos. Não há, nesse âmbito, a pretensão ou a possibilidade de que tais declarações *alterem a verdade* sobre algum aspecto de fato dessas circunstâncias, como, p.ex., a *data* em que *realmente* ocorreram.

Assim, as citadas decisões do STF instauraram uma verdadeira *ficção jurídica* na contagem dos prazos prescricionais para os crimes tributários materiais, eis que eles não se consumam no âmbito administrativo ou, como disse ASSIS TOLEDO, “nos tribunais, por ato do juiz”⁶⁰⁹, mas por obra de seu autor, e exatamente *ao tempo em que ele a executa*. A ausência de base legal dessa ficção

⁶⁰⁸ Vide Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973 (dispõe sobre os registros públicos), art. 79.

⁶⁰⁹ ASSIS TOLEDO, Francisco de. **Princípio básicos...**, p. 156.

é especialmente impactante porque implica a materialização de um entendimento *prejudicial* ao acusado. Sim, pois a declaração de *interrupção* da prescrição, é consabido, vem apenas a favor do Estado – nesse caso, do Fisco.

É como se o Judiciário visasse *compensar* uma posição jurisprudencial favorável ao contribuinte (exigência de prévio exaurimento da via administrativa – Súmula Vinculante 24) com outra favorável ao Fisco (a prescrição penal apenas iniciará com o término do processo fiscal). Ocorre que a ciência criminal há tempos divulga que toda interpretação legal, em matéria criminal, apenas se desenvolve *favor rei*, sendo essa a própria função do Direito Penal: a proteção *do* indivíduo *contra* poder punitivo estatal. Apoiar raciocínio contrário a essa proposição, máxime quando não suportada em *lei*, é chancelar repressão estatal ilegítima.

4. O debate sobre a independência das esferas administrativa e penal

Um dos argumentos mais comuns para se negar ao *descaminho* a equiparação aos demais crimes tributários e, com isso, rejeitar-lhe a *condição de ação* do prévio exaurimento da via administrativa, é a *independência* das esferas administrativa e penal. Esse tema ganhou publicidade quando se discutiu a alegada inconstitucionalidade do art 83 da Lei nº 9.430/96. Cabe rever, aqui, rapidamente, tal discussão, apenas para ficar claro que, *realmente*, tais esferas são independentes e autônomas; mas – o que importa aqui – essa independência nunca foi considerada incompatível com reconhecimento da condição de ação mencionada. Muito o contrário.

O Procurador-Geral da República ingressou com a Ação Direta de Inconstitucionalidade 1571, sob o argumento de que o art. 83 da Lei nº 9.430/96, ao condicionar a ação penal ao fim do processo administrativo fiscal, relativamente aos crimes tributários, teria violado a Constituição, em seu art. 129, I.⁶¹⁰ O entendimento do relator, Min. Gilmar Mendes, foi de que o art. 83 “não

⁶¹⁰ “São funções institucionais do Ministério Público: promover, privativamente, a ação penal pública, na

afeta em nada a atuação do Ministério Público.”⁶¹¹ O Min. Sepúlveda Pertence acompanhou o Min. Mendes e ressaltou: “do que a denúncia não depende é da comunicação, dita ‘*representação fiscal*’, da autoridade administrativa, podendo oferecê-la a qualquer tempo, se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo.”⁶¹² Ou seja, o oferecimento da ação penal deve aguardar o fim do processo administrativo, não estando a acusação vinculada, para agir, apenas ao recebimento da representação fiscal para fins penais. O Min. Marco Aurélio, em seu voto, esclareceu:

“o artigo 83 da Lei nº 9.430/96 apenas vincula a atividade fiscalizadora relativamente à obrigatoriedade de noticiar ao Ministério Público fato que possa ser enquadrado como crime. E aí temos que essa comunicação está sempre a depender, no tocante à iniciativa da administração fiscal, da decisão final nessa mesma esfera, no campo administrativo.”⁶¹³

Então, a ADI foi julgada improcedente, em acórdão assim ementado:

“1. Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 83 da Lei no 9.430, de 27.12.1996. 3. Arguição de violação ao art. 129, I da Constituição. Notitia criminis condicionada ‘à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário’. 4. A norma impugnada tem como destinatários os agentes fiscais, em nada afetando a atuação do Ministério Público. É obrigatória, para a autoridade fiscal, a remessa da notitia criminis ao Ministério Público. 5. Decisão que não afeta orientação fixada no HC 81.611. Crime de resultado. Antes de constituído definitivamente o crédito tributário não há justa causa para a ação penal. O Ministério Público pode, entretanto, oferecer denúncia independentemente da comunicação, dita ‘representação tributária’, se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo. 6. Não configurada qualquer limitação à atuação do Ministério Público para propositura da ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. 7. Improcedência da ação.”⁶¹⁴

Esse julgado estabelece a harmonia do art. 83 da Lei nº 9.430/96 com o sistema constitucional em matéria penal: admitir a *condição de ação* aos crimes tributários não implica considerar que a esfera penal é dependente da esfera administrativa. O STF, nos autos da *Proposta de Súmula Vinculante 29* (que

forma da lei.”

⁶¹¹ STF – ADI 1571 – Pleno – Rel. Min. Gilmar Mendes – DJ de 30.4.04. Voto, fl. 272.

⁶¹² Idem, fl. 279. Itálicos originais.

⁶¹³ Idem, fl. 281.

⁶¹⁴ STF – ADI 1571 – Pleno – Rel. Min. Gilmar Mendes – DJ de 30.4.04.

originou a Súmula Vinculante 24), tratou novamente dessa questão. O Min. Cezar Peluso, nesses autos, considerou que, se “o Estado não pode cobrar administrativa ou judicialmente na via cível, como é que ele pode exigi-lo [o crédito] na via criminal, mediante uma pretensão punitiva?”⁶¹⁵ Em termos mais abrangentes, o Min. Carlos A. Britto exarou o seguinte voto:

“ou seja, o administrado contribuinte tem o direito de ver o seu processo administrativo fiscal chegar ao fim. Esse processo não pode ser abortado pelo jurisdicional paralelo. *As duas instâncias, a administrativa e a jurisdicional, em matéria fiscal, são realmente apartadas por desígnio constitucional*, que fala de jurisdição fiscal no âmbito da administração e a vontade decisória do Estado, no sentido de cobrar tributo de alguém, é necessariamente processualizada. (...) Então, Sr. Presidente, cheguei à conclusão, enfim, de que *não há interdependência, aliás, há independência, há autonomia do processo administrativo e do processo jurisdicional em matéria tributária*, não só em matéria tributária, como em outras matérias. Mas, no caso da matéria tributária, me parece que não há interdependência. É preciso deixar que o processo administrativo chegue a seu término que é um direito do contribuinte levar os meios e recursos de que fala o inciso LVV do art. 5º da Constituição às últimas consequências, pena de se transformar uma ampla defesa numa curta defesa.”⁶¹⁶

Essa consciência já é consolidada no cenário nacional, como faz crer o extinto Decreto 57.609/66. Antes de estabelecer, em seu art. 3º, §1º, que “a ação penal será iniciada por meio de representação da Procuradoria da República à qual a autoridade julgadora de primeira instância é obrigada a encaminhar” as cópias dos principais documentos do processo administrativo, para servirem como indícios do crime, “*logo após a decisão final condenatória proferida na esfera administrativa*”, o Decreto havia mencionado, em suas *consideranda*, os motivos para tanto. Um deles é que as “Leis nº 4.357, de 16 de julho de 1964, e 4.729, de 14 de julho de 1965, deram tipicidade penal a certos fatos e situações antes apenas situados no campo administrativo tributário”. E os outros, mais relevantes aqui, são:

“A *autonomia recíproca* do processo administrativo fiscal e do processo criminal”;

“A *competência privativa* para a fiscalização externa dos tributos federais e

⁶¹⁵ Autos da PSV 29, fl. 35. Manifestação no voto do Min. Carlos A. Britto.

⁶¹⁶ Autos da PSV 29, DJE de 19.2.10, fls. 35-36. Itálicos não originais.

consequente instauração de procedimentos fiscais são deferidos por lei a servidores fazendários especializados, integrantes do Grupo Fisco”;

“O superior interesse da Administração determina que se traçam normas que visem a assegurar *estreita cooperação* entre os serviços próprios da Fazenda e os do Departamento Federal de Segurança Pública, bem como a *prevenir o surgimento de conflitos de atribuições*”.

Portanto, o que fica claro é que o art. 83, da Lei nº 9.430/96, ao instituir ao agente fiscal a obrigação de comunicar o Ministério Público, através de uma representação para fins penais, do término do processo administrativo e de seu resultado, não desrespeitou, mas *preservou a competência privativa* da Administração Pública, estabelecida no art. 142 do CTN, de “constituir o crédito tributário”, impedindo, com isso, eventual *conflito de atribuições* entre ela e o órgão público responsável pela persecução criminal. Ou, como enfaticamente colocou Ives Gandra da SILVA MARTINS, “*apenas, tão-somente, exclusivamente e unicamente* a autoridade administrativa, na modalidade de ofício, pode constituir o crédito tributário.”⁶¹⁷ Entender diversamente significaria “admitir que alguém fosse condenado por homicídio, estando a vítima assassinada assistindo ao julgamento.”⁶¹⁸ Isto é, caso o Ministério Público possa promover ação penal por suposta sonegação fiscal *antes* dessa constituição de crédito, aí sim, estará usurpada a competência e a independência da Administração Pública.

Do mesmo modo que não compete à Administração Pública concluir pela existência de base para o oferecimento de denúncia criminal – pois essa é a competência privativa do Ministério Público (CF, art. 129, I) – cabe-lhe remeter ao órgão da acusação a representação fiscal para fins penais, para que ele tome a providência que entender pertinente (oferecendo denúncia ou não). O art. 83 da Lei nº 9.430/96 acaba por *reforçar a independência* das esferas administrativa e

⁶¹⁷ SILVA MARTINS, Ives Gandra da. *O ilícito tributário e o ilícito penal tributário – inteligência da lei penal tributária no tempo – improcedibilidade penal em caso de concessão de moratória por infração fiscal culposa e não dolosa*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 83, v. 700, fev./1994, p. 450. Itálicos originais.

⁶¹⁸ SILVA MARTINS, Ives Gandra da. *Crimes contra a ordem tributária*. In SILVA MARTINS, Ives Gandra da. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 1995, p. 29.

penal⁶¹⁹, assegurando a cada qual exercer seus papéis *privativos* sem que um interfira no âmbito de especialidade legal do outro. O resguardo da independência das esferas busca, exatamente, impedir que setores distintos do poder público atuem de forma *antagônica*. Afinal, “procedibilidade autônoma não pode nunca implicar condenação autônoma.”⁶²⁰ Ou seja, como nota ANDRADE FILHO, “o recurso ao argumento da ‘autonomia das instâncias’ para negar o direito ao esgotamento das instâncias administrativas é falso.” Não é por “razões ontológicas” que a “instância penal” difere da “instância cível”: a separação se dá por regras de “competência de órgãos estatais que têm raízes na Constituição Federal e não na ‘natureza das coisas’.”⁶²¹

BRITO MACHADO, em atenção ao art. 129, I, CF, observa que “a atribuição do Ministério Público é para promover a ação penal pública *nos termos da lei*. Assim, a lei que estabeleça qualquer condição para a propositura da ação penal não estará, de nenhum modo, contrariando aquele dispositivo da Constituição.”⁶²² Pelo contrário: o estará confirmando. É assim que o Estado brasileiro optou por se organizar. Aliás, a razão de as esferas serem independentes é precisamente dar guarida à harmonia interna da ordem jurídica: o fato de serem autônomas tem por finalidade propiciar que se inter-relacionem de maneira *lógica e coerente*, e não constituir um óbice a esse funcionamento.⁶²³

Com essa pequena incursão, pretende-se explicar que não é a Administração Pública que decidirá sobre a *tipicidade aparente*: a decisão sobre ser o fato típico ou não (mesmo que em aparência) cabe, em absoluto, ao Poder Judiciário, que verificará se essa *aparência de tipicidade* realmente existe para conferir à pretensão acusatória o mínimo de *plausibilidade* que permita o seu

⁶¹⁹ Como frisa PAULINO, a apuração do ilícito administrativo-fiscal “é atividade privativa de autoridade do Poder Executivo, o que equivale a afirmar que somente o Poder Executivo e nenhum outro pode exercer essa atividade, sob pena de violação ao princípio da independência entre os Poderes” (**Crimes contra a ordem tributária**..., p. 117-118).

⁶²⁰ SILVA MARTINS, Ives Gandra da. *Crimes contra a ordem tributária*..., p. 29.

⁶²¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Extinção da pretensão punitiva nos crimes contra a Previdência Social*. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT’ANNA, Carlos Soares (Coord.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: MP, 2005, p. 113.

⁶²² BRITO MACHADO, Hugo de. **Estudos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Atlas, 2002, p. 166. Itálicos originais.

⁶²³ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; MOREIRA DE OLIVEIRA, Felipe Cardoso. *Procedimento administrativo tributário e ação penal*..., p. 123-124.

processamento. Dito por outro viés, não é o Poder Judiciário que tem a competência para afirmar a existência do crédito tributário ou da *fraude aduaneira* (substrato fático dos elementos “ilusão”, “imposto” e “devido”, do art. 334, CP), mas a Administração Pública, que o fará em regime de competência *privativa*, em decisão resultante de *processo administrativo* no qual se garantem os *direitos fundamentais* do *contraditório* e da *ampla defesa*.

5. O questionamento da existência do fato na esfera administrativa

Decorre da Constituição Federal que aos litigantes, em *processo administrativo*, “são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (art. 5º, LV). Isso significa que não é apenas a existência do *crédito tributário* ou o seu *quantum* que podem ser questionados pelo contribuinte na esfera administrativa. Isto é, o aguardo da decisão administrativa não se funda apenas na necessidade do reconhecimento de uma *relação jurídico-tributária* em que o Estado é o credor e o particular é o devedor: a própria existência *dos fatos* descritos no auto de infração está sujeita ao contraditório no processo administrativo fiscal e, por isso, pode compor a matéria de defesa a ser avaliada pela autoridade administrativa.

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, reitera que ele obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, da motivação, da razoabilidade, da proporcionalidade, da *ampla defesa* e do *contraditório* (art. 2º). Além disso, o interessado poderá, na instrução, “juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo” (art. 38), cabendo a ele “a prova dos fatos que tenha alegado” (art. 36). É certo que os processos administrativos fiscais específicos são regidos por lei própria (art. 60), mas eles não poderão contrariar as garantias do interessado e a amplitude dos fatos que podem ser discutidos na instrução, tal como estabelecido na Constituição e na Lei nº 9.784/99: *tudo* o que interesse à

defesa pode ser por ela aventado nos processos administrativos fiscais.

O auto de infração fiscal (que, via de regra, é o que marca o início do processo administrativo), parte, como é curial, de *pressupostos de fato*. O art. 10º, do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, dispõe o seguinte sobre esse documento:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a *descrição do fato*;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

Sobre a amplitude de defesa que é dada ao interessado, veja-se o art. 16 do mesmo diploma:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - *os motivos de fato* e de direito em que se fundamenta, *os pontos de discordância* e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.”

Isso significa que a matéria de fato que constará do auto de infração está sujeita à dialética processual natural de um Estado Democrático de Direito, e se desenvolverá de acordo com alegações e impugnações que podem ser retratadas nas seguintes hipóteses, p.ex.: *a)* alegação de que é o contribuinte quem tem responsabilidade pelo preenchimento da sua Declaração de Imposto de Renda; impugnação de que essa função foi por ele delegada a outrem; *b)* alegação de que uma pessoa jurídica possui determinada composição societária; impugnação de que a composição se alterou ou de que ela não refletia a realidade; *c)* alegação de que há falsidade em registros contábeis; impugnação de que tal falsidade

inexiste, o que pode ser comprovado por perícia; *d)* alegação de fraude em informações prestadas ao Fisco; impugnação de que, após esclarecimentos do contribuinte, ficará patente que não há fraude; *e)* alegação de que é o contribuinte quem tem a responsabilidade pela administração fiscal e contábil da empresa em questão; impugnação de que tal responsabilidade, de fato, cabe a pessoa(s) diversa(s) da(s) constante(s) do auto de infração; *f)* alegação de que houve *dano ao Erário*; impugnação de que o Erário não foi prejudicado; *g)* alegação de que houve interposição fraudulenta em operações de comércio exterior; impugnação de que tal alegação decorre de mera presunção do agente fiscal, a qual pode ser afastada no decorrer do processo administrativo; *h)* alegação de que determinada empresa não existe de fato; impugnação de que ela realmente existe e funciona de modo lícito etc.

Enfim, há uma ampla gama de verdadeiras acusações que estão sujeitas à prova e à contraprova no âmbito administrativo, as quais, logo nessa seara, podem ser alteradas ou desfeitas (ou, naturalmente, confirmadas). Ou seja, não se trata, apenas, de se aguardar a *constituição de um crédito* ou a sua *quantificação* pela autoridade competente (embora tais questões sejam geralmente as mais importantes): trata-se, também, de aguardar um processo no qual se garantem ao interessado a *ampla defesa* e o *contraditório*, precisamente porque, fazendo uso de tais direitos, ele poderá *provar* que as imputações de fato que lhe são feitas pela autoridade administrativa são improcedentes. Raciocínio contrário tende a relativizar a razão de ser de tais garantias fundamentais e a permitir uma *quebra lógica* do sistema, na medida em que admite uma decisão administrativa *afirmando* que uma situação de fato existe, por um lado, e uma decisão judicial *afirmando* que a mesma situação de fato não existe, por outro lado. Seriam como *realidades paralelas* dentro do mesmo Estado – contradição que, desnecessário justificar, pode apenas levar à desordem e ao prejuízo coletivo.

Capítulo 4 – A extinção da punibilidade pela reparação do dano

1. A extinção da punibilidade: generalidades

Não é o caso de se tornar ao estudo de base dos primórdios do *direito/dever de punir* de que é titular o poder público e que remonta aos tempos em que a “justiça” era determinada por inacessíveis concepções subjetivas que cada homem fazia sobre o *certo* e o *errado*. Basta ter que a vingança privada há muito perdeu a legitimidade e é a sociedade que, por meio da entidade pública que constituiu para tanto, exerce, hoje (como regra), a *ação penal*.

Mas a possibilidade de se exercer o *direito de ação* depende da verificação de suficientes indícios de um *ilícito penal* em face do qual não exista nenhuma causa negando-lhe a *punibilidade*. Isso significa que há exigências de *direito material* a serem observadas a todo tempo: *antes* que se exerça o *direito processual* de persecução relativo a determinado fato; *durante* o exercício desse direito; *após* a cessação de seu uso, isto é, na fase de *execução* da pena.

Não cabe, aqui, pesquisar os *momentos* em que, de acordo com a legislação, deve se realizar o pagamento ou a reparação do dano produzido pelo crime tributário para que haja a extinção da pena, tampouco preferir a natureza de direito *substantivo* ou de direito *adjetivo* no trato do instituto jurídico da *extinção da punibilidade*.⁶²⁴ Essa pretensão acadêmica, de difícil satisfação – como já se viu na pesquisa sobre a *punibilidade* e as suas *condicionantes* – equivale a perseverar na procura de um limite exato entre o Direito Penal e o Direito Processual Penal, uma *fronteira final* que pode sequer existir.⁶²⁵

⁶²⁴ Registre-se que, para Érika MENDES DE CARVALHO, a terminologia mais adequada seria “causa de extinção da *responsabilidade penal*”, porque ela não intervém sobre o aperfeiçoamento do delito (pressupondo todas as suas categorias) e nem afeta a punibilidade (a qual sempre subjaz abstratamente à norma penal), atingindo somente a *pena* (**Punibilidade...**, p. 186-190).

⁶²⁵ Rafael Mafei RABELO QUEIROZ aduz que esse limite se torna “ainda mais nebuloso” no caso da extinção da pena pelo pagamento do tributo ou da suspensão da punibilidade pelo parcelamento do débito, pois, longe de serem causas “remotas e independentes que afetam meramente a persecutibilidade do delito”, são institutos de íntima relação com o próprio fato delituoso (*Extinção da punibilidade e suspensão da pretensão punitiva nos crimes contra a ordem tributária: os efeitos penais do pagamento e do parcelamento*. In TANGERINO, Davi de Paiva Costa; GARCIA, Deise Nunes (Coord.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 134-135).

O presente tópico busca apenas alinhar os aspectos básicos das *causas extintivas de punibilidade* em geral. Não terão atenção as várias classificações que delas já fez a literatura⁶²⁶, haja vista não serem requeridas pela pesquisa aqui proposta. Como as linhas logo abaixo têm por serventia o simples suporte do que depois será visto acerca da extinção da punibilidade pela reparação do dano no crime de descaminho, elas se afiguram bastantes.

Cumprir, para começar, os aspectos essenciais da *pena criminal*, que, via de regra, estão a salvo de graves polêmicas científicas. Para esse fim, a produção liberal de CARRARA (séc. XIX) – influenciada pelas ideias iluministas do Marquês de BECCARIA (séc. XVIII) – pode ser uma referência inicial. Em investigação sobre as qualidades da *pena criminal*, CARRARA distinguiu, nela, duas *forças*: a *física* e a *moral*. A primeira consiste na execução da pena, consideradas a sua *duração* e *intensidade*, bem como os *meios materiais* pelos quais ela for aplicada; a segunda significa a motivação dada pela “*vontade racional* do juiz competente, que interpreta e aplica a vontade da lei”⁶²⁷, e também pelo “*resultado moral* que o suplício excita no *espírito* dos cidadãos, tranquilizando os bons e restando os maus.”⁶²⁸

Contudo, para o jurista italiano, “o derradeiro fim da *punição* é o bem social.” Assim, se “circunstâncias especiais” significarem que a aplicação da sanção criminal, em dado caso, possa produzir à sociedade “um dano maior do que decorrente de se deixar impune ou de se punir menos aquele réu”, deve-se ceder às “razões humanas”, deixando de exercer, o Estado, o seu rigor punitivo.⁶²⁹ Isso porque “a *liberdade do homem* é, em definitivo, o fundamento do Direito Penal”⁶³⁰ e “a justiça penal não é senão um critério *limitativo* do direito repressivo.”⁶³¹

⁶²⁶ Por exemplo: comunicáveis/incomunicáveis; comuns/particulares; gerais/especiais; naturais/políticas; fatos jurídicos/atos jurídicos etc. (a propósito, vide MAGALHÃES NORONHA, Edgard. **Direito Penal...**, p. 372-373).

⁶²⁷ CARRARA, Francesco. **Programa do Curso de Direito Criminal – Parte Geral**. v. II. (Trad. José Luiz V. de A. Franceschini; J. R. Prestes Barra). São Paulo: Saraiva, 1957, p. 81. Itálicos originais.

⁶²⁸ CARRARA, Francesco. **Programa...**, p. 82. Itálicos originais.

⁶²⁹ Idem, p. 171-172.

⁶³⁰ Idem, p. 71. Itálicos originais.

⁶³¹ Idem, p. 171. Itálicos originais.

Embora não escrevesse sobre esse assunto específico, essas notas de CARRARA sobre as feições da pena coadunam com os fundamentos normalmente atribuídos pelos penalistas às causas de extinção da punibilidade: razões normalmente de ordem *extrajurídicas*, diretamente vinculadas ao proveito (ou à falta dele) que a execução da pena trará à sociedade. Mas, como na sequência será visto, a literatura brasileira, especificamente no que toca à *reparação do dano*, nem sempre teve relação tranquila com o regime jurídico da extinção da punibilidade: questões *morais*, *éticas* e de *administração pública* lançam-se à baila quando o tema é a possibilidade de mitigação das (tradicionais) finalidades preventivas e repressoras da sanção criminal em favor do interesse público de arrecadar tributos.⁶³² Antes, veja-se breve histórico.

Recomenda-se, para um sintético apanhado das causas de extinção da punibilidade no Direito Penal brasileiro do Império, a leitura de MACEDO. O autor demonstra, dentre outros aspectos da legislação daquela época, que o Código Criminal do Império (1830) não declarava (ao menos expressamente) *nenhuma* causa de extinção da punibilidade. A causa extintiva da *prescrição* foi prevista apenas no Código do Processo Criminal de 1832 (arts. 54 a 57). Somente depois é que leis processuais previram a *morte* como causa de extinção da punibilidade, em 1841 e 1842.⁶³³

O Código Penal de 11 de outubro de 1890 (Decreto 847), regulou a matéria em seu Livro I, Título VI (“Da extinção e suspensão da acção penal e da condenação”), arts. 71 a 77. SIQUEIRA critica a menção à *ação penal* na rubrica legal, afirmando ser correta a regulação das causas extintivas na legislação substantiva, pois, tratando-se da extinção do “direito de punir”, não se poderia abordá-lo em leis processuais.⁶³⁴ Ou, em suas palavras, “ellas respeitam os modos idoneos de extinguir o direito de punir e não sómente a paralisar e

⁶³² É o que será visto no tópico 3 – *Extinção da punibilidade nos crimes tributários: críticas e administrativização*, abaixo.

⁶³³ MACEDO, Raimundo. *Da extinção...*, p. 21-31.

⁶³⁴ SIQUEIRA, Galdino. *Direito Penal Brasileiro, Parte Geral*. Rio de Janeiro: Jacintho Ribeiro dos Santos, 1921, p. 673.

perimir o exercício e aplicação formal delle.”⁶³⁵ Essa crítica parece ter refletido na legislação posterior.⁶³⁶

Anos mais tarde, pouco depois de entrar em vigor o Código Penal de 1940, HUNGRIA reforçou que, a despeito da inovação da expressão legal “Extinção da Punibilidade” (CP, Título VIII, art. 107), em substituição à anterior, as causas extintivas “não dizem, senão por efeito reflexo, com o *jus persecuendi* ou com o pronunciamento judicial condenatório: o que elas fazem cessar, diretamente, é o *jus* ou a *potestas* do Estado” em relação à fixação ou execução da pena.⁶³⁷ Para Leônidas Ribeiro SCHOLZ, a extinção da punibilidade, independentemente da causa que lhe determine, “embora também regulada pelo direito processual, pertence, originária e essencialmente, ao direito material, visto tocar o próprio poder de punir do estado.”⁶³⁸ Novamente de acordo com HUNGRIA, o fundamento da extinção da punibilidade pode ser *natural* ou *político*, mas constitui um evento superveniente ao crime e sempre leva a uma *abdicação* ou à *renúncia* do direito/dever de punir, “rompendo-se o binômio crime-pena.” O impedimento do exercício do direito de ação (ou da pretensão executória) seria mero efeito *secundário* de sua ocorrência.⁶³⁹ Essas opiniões ratificam o que é dito sobre a dificuldade geral de se incluir a *punibilidade* – quando se pretende fazê-lo em caráter de exclusividade – no Direito Penal ou no

⁶³⁵ SIQUEIRA, Galdino. **Direito Penal**..., p. 674. O autor entende, ainda, que o texto do Código de 1890, embora tenha ficado melhor do que o “lacunoso” Código Criminal do Império (1830), “suprido depois pelo Código do Processo Criminal e pela Lei de 3 de dezembro de 1841”, continuou apresentando incongruências em pontos essenciais (p. 674).

⁶³⁶ Na Exposição de Motivos do Código Penal de 1940, consta: “da extinção da punibilidade. 35 – Preferiu-se esta rubrica à tradicional de ‘extinção da ação penal e da condenação’, que corresponde a conceitos reconhecidamente errôneos. Foi igualmente enjeitada a epígrafe adotada pelo Código italiano, isto é, ‘extinção do crime e da pena’. Apesar da brilhante sustentação de Massari, tal epígrafe tem numerosos adversários. O que se extingue, antes de tudo, nos casos enumerados no artigo 108 do projeto, é o próprio direito de punir por parte do Estado (a doutrina alemã fala em ‘Wegfall des Staatlichen Staatsanspruchs’). Dá-se, como diz Maggiore, uma renúncia, uma abdicação, uma derrelição do *direito de punir* do Estado. Deve-se dizer, portanto, com acerto, que o que cessa é a *punibilidade* do fato, em razão de certas contingências ou por motivos vários de conveniência ou oportunidade política” (TENORIO, Oscar Acioli (dir.). *Da aplicação da lei penal; arts. 1 – 10*. In **Tratado de Direito Penal brasileiro**. v. I. Rio de Janeiro: Livraria Jacintho, 1942, p. 30).

⁶³⁷ HUNGRIA, Nélson. *Extinção da punibilidade em face do novo Código Penal*. In **Revista Forense**, Rio de Janeiro, a. XXXVIII, v. LXXXVII, jul./set. 1941, p. 579.

⁶³⁸ SCHOLZ, Leônidas Ribeiro. *Sonegação fiscal e crimes contra a ordem tributária. Algumas considerações sobre as Leis 4.729/65, 8.137/90 e 8.383/91*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 83, v. 708, out./1994, p. 425.

⁶³⁹ HUNGRIA, Nélson. *Extinção da punibilidade*..., p. 579. Itálicos originais.

Direito Processual Penal, uma vez que tal categoria jurídica produz evidentes reflexos em ambos os setores da dogmática criminal.⁶⁴⁰

Acerca de seus lineamentos gerais, Monica GARULLI conclui que a extinção da punibilidade não elimina “la illiceità penale del comportamento, ma solo la punibilità; infatti, nonostante la pretesa estinzione, permangono importanti effetti giuridici.”⁶⁴¹ Essa opinião está presente no Brasil, pois, segundo MACEDO, “extingue-se a punibilidade do fato, sem que este perca a sua característica de injusto penal.”⁶⁴² Aloysio de CARVALHO FILHO assente, porque, dado que as causas de extinção da punibilidade ocorram, o crime não deixa, por isso, de existir: da *punição* é que o poder público (ou o ofendido) abre mão.⁶⁴³ Para MAGALHÃES NORONHA, embora extinta a pretensão punitiva do Estado, permanece o ilícito penal, “gerando efeitos civis e criminais.”⁶⁴⁴ Igualmente pensa MAYRINK DA COSTA, para quem “o crime não desaparece como ente jurídico, visto que extinto ainda continua a produzir vários efeitos jurídicos.”⁶⁴⁵ Quanto aos efeitos da extinção da punibilidade, o autor os divide em relação ao momento em que for verificada a extinção: se *antes* do trânsito em julgado da sentença condenatória, não gera a reincidência, “embora seja portador de *maus antecedentes*”; se *depois*, “será reincidente.”⁶⁴⁶ Convém destacar que a *punibilidade*, para MAYRINK DA COSTA, pode ser definida como a “*possibilidade* do Estado de impor a sanção” resultado da prática do delito.⁶⁴⁷ Ela não é requisito, mas consequência jurídica do crime. Sua *extinção*, logo, é o

⁶⁴⁰ Javier López BISCAYART aponta que, na Argentina, há muitos autores que veem a *extinção da punibilidade* como uma expressão do princípio processual da *oportunidade*, “que se traduce en la facultad dispositiva de la acción penal por parte del titular de la acción”. Porém, o autor rejeita essa posição, na medida em que se trata de “un derecho a no ser penado por un acto, posterior al hecho, ejecutado por el autor”, o que o vincula ao “Derecho penal sustantivo” (*La extinción de la acción penal por pago en el Derecho penal tributario*. In ALTAMIRANO, Alejandro C.; RUBINSKA, Ramiro M. (Coord.). **Derecho penal tributario**. t. II. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008, p. 1348).

⁶⁴¹ GARULLI, Monica. *Le cause di estinzione del reato e della pena*. In FLORA, Giovanni; TONINI, Paolo. **Nozioni di Diritto Penale**. Milano: Giuffrè, 1997, p. 179. Tradução livre: “a ilicitude penal do comportamento; efetivamente, apesar da citada extinção, permanecem importantes efeitos jurídicos”.

⁶⁴² MACEDO, Raimundo. **Da extinção da punibilidade**. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1946, p. 20.

⁶⁴³ CARVALHO FILHO, Aloysio de. **Comentários ao Código Penal – arts. 102 a 120**. v. IV. Rio de Janeiro: Forense, 1958, p. 70.

⁶⁴⁴ MAGALHÃES NORONHA, Edgard. **Direito Penal...**, p. 372.

⁶⁴⁵ MAYRINK DA COSTA, Álvaro. **Direito Penal...**, p. 1184-1185.

⁶⁴⁶ Idem, p. 1187. Itálicos originais.

⁶⁴⁷ Idem, p. 1185. Itálicos originais.

desaparecimento da possibilidade jurídica de impor uma sanção pela violação da norma penal.

Um fato punível, de acordo com a legislação penal, pode ter *extinta* sua punibilidade pela ocorrência de uma causa certa, prevista em lei, que “*retire* o poder de punir do Estado.”⁶⁴⁸ São as *causas de extinção da punibilidade*, que podem ser representadas por atos ou fatos, que impedem a aplicação da sanção penal.⁶⁴⁹ Estão, hoje, quase todas previstas no art. 107, CP⁶⁵⁰, o qual, frise-se, não traz um rol taxativo.⁶⁵¹

2. Algumas referências legais e literárias no Direito Penal brasileiro

O presente tópico destina-se a fornecer algumas referências na legislação penal recente sobre as causas de extinção da punibilidade dos crimes tributários. Dispositivos legais revogados e em vigor atinentes a delitos diversos são mencionados apenas em caráter introdutório ao tema central – que é a possibilidade de aplicação da extinção da punibilidade pelo *ressarcimento do dano* ao crime de *descaminho* –, buscando-se analisar a frequência com que se fez inserir no ordenamento brasileiro a causa legal de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo em crimes de sonegação fiscal. Como segue.

DUARTE, em comentários aos dispositivos atinentes às *causas de extinção da punibilidade* da parte geral *original* de 1940 do Código Penal (art. 108, incisos e parágrafo único), vislumbrou seus fundamentos nas seguintes razões:

⁶⁴⁸ MESTIERI, João. **Manual de Direito Penal, parte geral**. v. I. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 317.

⁶⁴⁹ DOTTI, René Ariel. **Curso...**, p. 763.

⁶⁵⁰ “Art. 107 - Extingue-se a punibilidade: I - pela morte do agente; II - pela anistia, graça ou indulto; III - pela retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso; IV - pela prescrição, decadência ou perempção; V - pela renúncia do direito de queixa ou pelo perdão aceito, nos crimes de ação privada; VI - pela retratação do agente, nos casos em que a lei a admite; IX - pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei.”

⁶⁵¹ Não se localizou divergência entre os autores consultados a esse respeito. Vide, dentre eles: HUNGRIA, Nélson. *Extinção da punibilidade...*, p. 581; MAGALHÃES NORONHA, Edgard. **Direito Penal...**, p. 373; DOTTI, René Ariel. *Teoria geral da punibilidade*. In **Revista CEJ**, Brasília, v. 3, n. 7, jan./abr. 1999, p. 26; ROSENTHAL, Sérgio. **A punibilidade e sua extinção pela reparação do dano**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 47.

“na sua linguagem técnico-jurídica se considera extintiva a punibilidade quando, conservando a ação ou a condenação a sua eficácia intrínseca, surgem causas externas e fora do fato criminoso, que impedem o ulterior desenvolvimento da ação e regras especiais, estranhas aos elementos constitutivos e acessórios do crime, ao ordenamento jurídico, por certas contingências, julga oportuno cancelar o exercício da ação ou deixar inexecutível a condenação. Cessa o direito de punir, no seu duplo aspecto objetivo: de ação e de execução.”⁶⁵²

Independentemente das bases filosóficas e das razões doutrinárias que se adotem, o fato é que a legislação disciplina os casos nos quais se deve ter extinta a punibilidade do fato por razões, no mais das vezes, preponderantemente *políticas*.⁶⁵³ Dentre todas as causas de extinção da punibilidade, constantes do Código Penal atual (desde a sua parte geral original), a única⁶⁵⁴ que pode ser de algum interesse⁶⁵⁵ para a presente pesquisa era aquela que constava do inciso IX do revogado art. 108⁶⁵⁶ (parte geral de 1940), que não está reproduzida⁶⁵⁷ no atual art. 107, CP.⁶⁵⁸ Trata-se da *reparação do dano* no crime de *peculato culposo*.⁶⁵⁹

⁶⁵² DUARTE, José. *Da ação penal...*, p. 119.

⁶⁵³ Idem.

⁶⁵⁴ O art. 16, CP, prevê causa de especial redução da pena pelo arrependimento posterior do agente, assim como o art. 65, III, *b*, do CP (correspondente ao antigo art. 40, IV, *b*, antes da reforma de 1984), prevê simples causa atenuante da pena, sendo que ambos não se confundem com a *extinção da punibilidade*. O art. 78, §2º, CP, trata de reparação do dano como condição para a suspensão da pena e não como causa direta de sua extinção. Da mesma forma, o art. 83, IV, CP (correspondente ao antigo art. 60, parágrafo único, III, antes da reforma de 1984), é condição para um benefício diferente da extinção da punibilidade. O mesmo se pode dizer de outros dispositivos legais mais recentemente incluídos no CP, que preveem algum benefício ao acusado ou ao condenado pela reparação do dano. Quanto ao art. 171, §2º, VI, CP, existe a Súmula 554, do STF, que dispõe: “o pagamento de cheque emitido sem provisão de fundos, após o recebimento da denúncia, não obsta ao prosseguimento da ação penal” (DJ de 3.1.77). Deduz-se, dela, que, se o pagamento for feito antes do recebimento da denúncia, poderá ser extinta a punibilidade. No entanto, trata-se de orientação jurisprudencial, e não de texto de lei. As previsões da legislação especial, que dizem com a extinção da punibilidade pela reparação do dano, serão vistas adiante.

⁶⁵⁵ A antiga causa de extinção da punibilidade pela reparação do dano no *peculato culposo* e a atual causa legal de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo (ou reparação do dano) nos crimes tributários são benefícios legais da mesma natureza (CORRÊA, Antonio. **Dos crimes contra a ordem tributária (comentários à Lei n. 8.137, de 27-12-1990)**. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 257).

⁶⁵⁶ “Art. 108. Extingue-se a punibilidade: (...) IX – pelo ressarcimento do dano no *peculato culposo*.”

⁶⁵⁷ Da Exposição de Motivos da Parte Geral introduzida com a Lei nº 7.209, de 11 de julho de 1984, consta: “96. Excluíram-se do rol das causas extintivas da punibilidade a reabilitação e o ressarcimento do dano no *peculato culposo*. (...) A segunda porque, tratando-se de norma específica e restrita, já contemplada expressamente na Parte Especial, art. 312, §3º, nada justifica sua inócua repetição entre normas de caráter geral.”

⁶⁵⁸ Essa causa de extinção foi removida da *parte geral* e mantida na *parte especial*, juntamente com o tipo legal para o qual foi confeccionada (CP, art. 312, §3º). A supressão, ao que consta, foi meramente didática, pois todas as demais causas de extinção constantes da parte geral são *comuns* a vários crimes, ao passo em que essa em comento é própria apenas do crime de *peculato culposo*.

⁶⁵⁹ “Art. 312 - Apropriar-se o funcionário público de dinheiro, valor ou qualquer outro bem móvel, público ou particular, de que tem a posse em razão do cargo, ou desviá-lo, em proveito próprio ou alheio:

Como o Código de 1890 não dispôs a esse respeito, pode-se dizer que essa causa extintiva da punibilidade encontra lastro na antiga Lei nº 1.785, de 28 de novembro de 1907 (que estabelecia as penas para o crime de peculato), em cujo art. 2º era determinada a redução da pena no caso de *ressarcimento do prejuízo*, desde que fosse *integral, espontâneo* e “antes do julgamento”. Essa lei não fazia distinção entre a forma dolosa e culposa desse crime.

O Decreto 2.110, de 30 de setembro de 1909, passou a prever a possibilidade de extinção da pena “si se provar que o funcionario agiu sem dolo, mas com impericia ou negligencia” (art. 5º, §1º e §2º). No caso de se provar o dolo, o ressarcimento, que deveria ser anterior ao julgamento, permitia apenas a redução da pena (art. 2º).⁶⁶⁰ A possibilidade de redução da pena para o peculato doloso foi cancelada com o Decreto 4.780, de 27 de dezembro de 1923, ao prescrever, apenas para o peculato culposo, que “não haverá logar a imposição de penas, si resarcido o damno causado” (art. 3º, §2º).

SIQUEIRA discorreu sobre o crime de peculato logo após a entrada em vigor do Decreto 4.780/23, o qual, segundo ele, revogou “sem razão” o Decreto 2.110/1909, na parte em que permitiu o benefício pelo ressarcimento apenas ao peculato culposo (excluindo até mesmo a redução da pena ao ressarcimento no peculato doloso).⁶⁶¹ Essa sua crítica reflete a opinião de que o *elemento subjetivo* do crime não deveria ser determinante quando da opção política pela extinção da punibilidade ou redução da pena, devendo-se privilegiar, de qualquer maneira, a efetiva *reparação do dano*. Registrou o entendimento de que o ressarcimento do prejuízo, para fins de merecimento da benesse legal, poderia ser feito pelo peculatório ou por outrem, pois a lei não os distinguia (como até hoje não o faz)

Pena - reclusão, de dois a doze anos, e multa. (...) § 2º - Se o funcionário concorre culposamente para o crime de outrem: Pena - detenção, de três meses a um ano. § 3º - No caso do parágrafo anterior, a reparação do dano, se precede à sentença irrecorrível, extingue a punibilidade; se lhe é posterior, reduz de metade a pena imposta.”

⁶⁶⁰ Na realidade, deixavam de serem aplicáveis as penas de privação da liberdade e de multa, restando somente a punição de “perda do emprego com inhabilitação para exercer qualquer função publica por cinco a 15 annos” (art. 2º).

⁶⁶¹ SIQUEIRA, Galdino. **Direito Penal Brasileiro, Parte Especial**. Rio de Janeiro: Jacintho Ribeiro dos Santos, 1924, p. 297.

para esse fim.⁶⁶²

Em análise do art. 108, IX, da parte geral de 1940 do Código Penal, HUNGRIA percebeu que, naquele tempo, essa era a única hipótese em que o ressarcimento do dano funcionava como motivo de extinção da punibilidade. O benefício, de natureza objetiva, favorece a todos os coacusados *culposos*, “ainda que um só deles tenha efetuado o ressarcimento.”⁶⁶³

Em estudo dessa espécie, DUARTE pontuou que, como se trata de crime contra o patrimônio da União, ela, “como titular do direito subjetivo de punir, uma vez verificada a reintegração do *statu quo ante*, desiste do exercício desse direito, considera, assim, extinta a punibilidade.”⁶⁶⁴ Talvez porque analisasse apenas os arts. 102 a 120 do Código Penal original de 1940, o autor escreveu que o diploma não dispunha sobre o *tempo* em que seria admitido o pagamento.⁶⁶⁵ Diante dessa vislumbrada omissão, o jurista ponderou que, “oferecida a denúncia, e apurado no curso do processo que é *culposo* o peculato, pode ser admitido o agente a provar o ressarcimento para obter a extinção da punibilidade”⁶⁶⁶, não atentando, o escritor, ao limite processual que, na realidade já existia para esse ressarcimento: a redação do art. 312, §3º, CP, pede que, para a extinção, o pagamento seja efetuado até a sentença irrecorrível; caso contrário, importará somente a redução da pena pela metade.⁶⁶⁷

MACEDO, também em estudo da antiga parte geral do CP, compreende que a satisfação do dano sofrido pela Fazenda significa a própria *penalidade* ao autor do fato, que se submete ao pagamento “para se isentar de pena mais grave.”⁶⁶⁸ Segundo o autor, para que a extinção ocorra, contudo, “é mister que o ressarcimento seja voluntário, espontâneo.”⁶⁶⁹ CARVALHO FILHO notou a aparente discrepância no CP de 1940, que não impunha, na parte geral original,

⁶⁶² SIQUEIRA, Galdino. **Direito Penal...**, p. 297.

⁶⁶³ HUNGRIA, Nélson. *Extinção da punibilidade...*, p. 596.

⁶⁶⁴ DUARTE, José. *Da ação penal...*, p. 172.

⁶⁶⁵ “O momento, porém, do ressarcimento não se põe na lei” (Idem, p. 172).

⁶⁶⁶ Idem, p. 172-173.

⁶⁶⁷ Além disso, na parte geral de 1940, o ressarcimento do dano de qualquer crime já era visto como circunstância atenuante da pena (art. 48, IV, *b*). A mesma redação é repetida no atual art. 65, III, *b*, CP.

⁶⁶⁸ MACEDO, Raimundo. **Da extinção...**, p. 233.

⁶⁶⁹ Idem, p. 235.

qualquer condição de tempo à extinção da punibilidade no (art. 108, IX), mas, na parte especial, restringe o efeito à reparação efetuada antes de sentença irrecorrível (art. 312, §3º).⁶⁷⁰ O catedrático baiano vislumbra as seguintes condições para que o ressarcimento opere a extinção: *a)* a reparação deve ser total; *b)* a reparação deve ser espontânea; *c)* o pagamento pode ser feito por qualquer pessoa, não necessariamente o acusado; *d)* a prestação pode ser feita a qualquer tempo, contanto que antes da sentença irrecorrível no processo penal.⁶⁷¹ Para ele, é correto permitir o pagamento em um amplo lapso de tempo, pois restringi-lo muito pode “impedir os efeitos a que a própria lei visou.”⁶⁷²

Comentários semelhantes faz GARCIA, para quem essa causa de extinção é um “incentivo ao infrator, para que desfaça os efeitos do delito, indenizando os cofres públicos.”⁶⁷³ Segundo ele, a reparação deve ser integral e pode ser feita por terceiro, que não o “funcionário interessado”. GARCIA acrescenta, a isso, que “podem os recursos provir, por exemplo, do autor das subtrações ou desvios *dolosos*. Êste não seria exonerado de pena, mas a eficácia liberatória alcançaria a outrem.”⁶⁷⁴ Nesse ponto, diverge de MAGALHÃES NORONHA⁶⁷⁵, para quem apenas o coacusado *culposo* poderia efetuar o pagamento que beneficiaria os demais.⁶⁷⁶

⁶⁷⁰ CARVALHO FILHO, Aloysio de. **Comentários ao Código Penal – arts. 102 a 120**. v. IV. Rio de Janeiro: Forense, 1958, p. 332. Para o autor, trata-se de uma “duplicidade de disposições, desnecessária” (p. 73).

⁶⁷¹ CARVALHO FILHO, Aloysio. **Comentários...**, p. 333-334.

⁶⁷² Idem, p. 334.

⁶⁷³ GARCIA, Basileu. **Instituições de Direito Penal**. 3. ed. v. I. t. II. São Paulo: Max Limonad, 1956, p. 694.

⁶⁷⁴ GARCIA, Basileu. **Instituições...**, p. 694. Itálicos não originais.

⁶⁷⁵ “Resta dizer que o ressarcimento do dano, feito por co-autor culposos, aproveita a todos os participantes *culposos* do delito. Claro é que a reparação do dano causado ao ente estatal não se comunica aos partícipes *dolosos*” (MAGALHÃES NORONHA, Edgard. **Direito Penal, introdução e parte geral**. v. 1. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1968, p. 410).

⁶⁷⁶ Em análise comparativa da extinção da punibilidade no peculato culposos e na sonegação fiscal do (revogado) art. 2º da Lei nº 4.729/65, João Bernardino GONZAGA registrou que, “em matéria de peculato culposos, o Código Penal apresenta solução análoga, mas se satisfaz com o mero fato do ressarcimento, feito por quem quer que seja”, ao passo em que, quanto ao crime fiscal, “exige o legislador que tal pagamento se efetue pelo agente” (GONZAGA, João Bernardino. *O crime de sonegação fiscal (Lei n. 4.729, de 1965)*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 56, v. 380, jun./1967, p. 16). Não parece ter muita relevância prática a eventual exigência legal de que seja aceito apenas o pagamento feito pelo próprio acusado. Esse detalhe é quase impossível de ser fiscalizado, pois o pagamento, além de poder ser feito por terceiro em nome do acusado, pode ser feito pelo acusado com recursos de terceiro. O que interessa ao Fisco é ser ressarcido e não criar mais entraves ao ressarcimento.

Até então, o único crime ao qual a lei atribuía a possibilidade de extinção da punibilidade pelo ressarcimento do dano, isto é, o pagamento ao Estado, era o *peculato* culposo – o qual constituía, por isso mesmo, uma evidente *exceção* ao ordenamento da época.⁶⁷⁷ ROSENTHAL concorda, afirmando não se tratar, então, de “regra geral”, mas da “única causa extintiva de punibilidade, prevista na Lei Substantiva Penal, lastreada na reparação de dano patrimonial.”⁶⁷⁸

Anos mais tarde, porém, iniciaram-se, nessa matéria, inovações no ordenamento, pela publicação do Decreto 48.959-A, de 19 de setembro de 1960 (revogado), que aprovava o “Regulamento Geral da Previdência Social”, e, no art. 483, §2º, estabelecia: “a empresa poderá elidir o processo criminal, efetuando o pagamento do total devido nos termos do artigo, no prazo de 30 (trinta) dias a data da lavratura do auto de infração.” À época, a sonegação de contribuições previdenciárias era punida como se fosse *apropriação indébita* (CP, art. 168), por força do *caput* do mesmo dispositivo. Esse ato normativo foi, provavelmente, um dos primeiros a prever a extinção da punibilidade criminal pelo pagamento do tributo. Em seguida, reconheceu-se, em lei, o interesse estatal de organizar um sistema eficiente próprio de exação e de repressão à *sonegação fiscal*.⁶⁷⁹ A Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, que disciplina a aplicação de capital estrangeiro e as remessas de valores para o exterior, é indicativa disso:

“Art. 16. (...) Parágrafo único. O Governo procurará celebrar, com os Estados e Municípios, acordos ou convênios de *cooperação fiscal*, visando a uma *ação coordenada dos controles fiscais* exercidos pelas repartições federais, estaduais e municipais, a fim de alcançar *maior eficiência* na fiscalização e *arrecadação* de quaisquer tributos e na *repressão à evasão e sonegação fiscais*.”

O art. 11, da Lei nº 4.357/64, como se viu, ainda equiparava a omissão do recolhimento de tributos ao crime do art. 168 do CP, pois não existia um tipo próprio denominado “crime de *sonegação fiscal*” (o que ocorreu apenas com a Lei nº 4.729/65). O §1º desse art. 11 (revogado pela Lei nº 8.383, de 30 de

⁶⁷⁷ MAGALHÃES NORONHA, Edgard. **Direito Penal...**, p. 406.

⁶⁷⁸ ROSENTHAL, Sérgio. **A punibilidade e sua extinção pela reparação do dano**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 91.

⁶⁷⁹ Esse interesse político na repressão à sonegação fiscal é visto com mais vagar na PARTE III, *Capítulo 1, tópico 3*, abaixo.

dezembro de 1991), era redigido assim: “o fato deixa de ser punível, se o contribuinte ou fonte retentora recolher os débitos previstos neste artigo antes da decisão administrativa de primeira instância no respectivo processo fiscal.” E o §2º: “extingue-se a punibilidade de crime de que trata este artigo, pela existência, à data da apuração da falta, de crédito do infrator, perante a Fazenda Nacional, autarquias federais e sociedade de economia mista em que a União seja majoritária, de importância superior aos tributos não recolhidos (...)”⁶⁸⁰ Embora não houvesse tipo legal sob a rubrica da “sonegação fiscal”, é fato que as condutas descritas nas alíneas do art. 11 da Lei nº 4.357/64 (por ela equiparadas ao art. 168, CP), não passavam, na realidade, de crimes tributários. Como se vê, os §§ 1º e 2º do art. 11 aperfeiçoaram a redação do art. 483, §2º, do Decreto 48.959-A/60.⁶⁸¹

PIMENTEL identifica, nesses dispositivos da Lei nº 4.357/64, “um incentivo ao pagamento do tributo, o estímulo ao arrependimento eficaz.”⁶⁸² Porém, entende que seria merecido apenas pelo contribuinte que deixou de recolher por erro e não quando o fez por *dolo*, sob pena de “tornar inútil o esforço da repressão.”⁶⁸³ No entanto, consoante se viu do *tópico 1.2 – Criminalização como “técnica auxiliar de arrecadação”*: a administrativização do *Direito Penal*, o fundamento da criminalização da sonegação fiscal é o próprio recolhimento do tributo. Assim, o “esforço” no emprego do *Direito Penal Tributário* não é um de repressão; senão, um de – indevido – emprego seu como *ferramenta de coação* manejada pelo interesse arrecadatório-fiscal. Daí ser

⁶⁸⁰ FRAGOSO faz duras críticas a essa parte da lei: “(...) não haverá crime, se na data em que fôr apurada a falta, tiver o contribuinte, por exemplo, uma fatura a receber na Petrobrás ou em outra sociedade de economia mista, de importância superior aos tributos não recolhidos. Isso chega a ser hilariante e demonstra que essa lei não tem seriedade alguma” (*O novo Direito Penal Tributário e Econômico*. In **Revista Brasileira de Criminologia e Direito Penal**, Rio de Janeiro, a. III, n. 12, jan./mar. 1966, p. 78). Essas regras da extinção da punibilidade foram repetidas no art. 461, §§ 1º e 2º, do Decreto 58.400, de 10 de maio de 1966 (revogado).

⁶⁸¹ Para ANDRADE FILHO, “em relação aos crimes fiscais, a extinção da punibilidade em virtude do pagamento do tributo devido foi inaugurada pela Lei nº 4.357/64, que criou hipótese de apropriação indébita, por equiparação” (**Direito Penal Tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 146). É certo que se trata de primeira *lei* a prever tal instituto; porém, como se viu, o Decreto 48.959-A/60 já continha regra da mesma natureza.

⁶⁸² PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito Penal...**, p. 231.

⁶⁸³ Idem, p. 232.

natural que o pagamento cancele a razão de ser da punição: clara consequência da própria instrumentalização do uso do Direito Penal.⁶⁸⁴

Após, com a criação do tipo especial da *sonegação fiscal* pelo art. 1º da Lei nº 4.729/65⁶⁸⁵, previu-se, em seu art. 2º (revogado pela Lei nº 8.383/91), o seguinte: “extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promove o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.”⁶⁸⁶ Nesse dispositivo, o legislador considerou “ser mais importante o recolhimento do tributo do que a preservação do bem jurídico *in abstracto*.”⁶⁸⁷

Na sequência, o Decreto 94, de 30 de dezembro de 1966, prescreveu, em seu art. 7º, o seguinte: “extingue-se a punibilidade dos crimes previstos na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, em relação à declaração de bens e de rendimentos provenientes do exterior se fôr feita a declaração a que se refere êste Decreto-lei até 30 de abril de 1967.” De se notar que esse dispositivo, embora condicionasse o benefício ao cumprimento da obrigação tributária até uma data certa⁶⁸⁸, não continha nenhuma restrição referente ao momento *processual* de eventual ação penal cujo objeto fosse o crime de sonegação fiscal. Depois, publicou-se o Decreto-Lei 157, de 10 de fevereiro de 1967, no qual constam as seguintes imposições:

“Art 18. Nos casos de que trata a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, também se extinguirá a punibilidade dos crimes nela previstos se, mesmo iniciada a ação

⁶⁸⁴ Sobre a *causa legal* de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo em crimes de sonegação fiscal como consequência da administrativização do Direito Penal, vide a PARTE II, *Capítulo 1, tópico 1.2* e o *tópico 3*, logo adiante.

⁶⁸⁵ Ângelo Rafael ROSSI explica que, antes da Lei nº 4.729/65, as infrações contra o Fisco eram, na maioria das vezes, punidas *somente* na via administrativa (**Crime de Sonegação Fiscal – Lei nº 4729 de 14-7-65**. São Paulo: Editora Jurídica e Universitária Ltda., 1967, p. 13-20), diante da inexistência de tipificação penal autônoma.

⁶⁸⁶ Vale a notícia de que, pelo Decreto 1.060, de 21 de outubro de 1969, as normas que regulavam a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo da *apropriação indébita* (Lei nº 4.357/64, art. 11, §§ 1º e 2º), passaram a ser aplicáveis ao crime de *sonegação fiscal* definido no art. 1º da Lei 4.729/65 (art. 5º, revogado pela Lei nº 8.383/91).

⁶⁸⁷ PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito Penal**..., p. 219. O autor reiterou essa opinião mais tarde (*Crime de sonegação fiscal*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, a. 76, v. 617, mar./1987, p. 262-263).

⁶⁸⁸ De igual modo, a Lei nº 5.498, de 9 de setembro de 1968, art. 1º, previa a extinção da punibilidade aos crimes previstos na Lei nº 4.729/65, “para os contribuintes do imposto de renda que, dentro de 30 (trinta) dias da publicação desta Lei, satisfizerem o pagamento de seus débitos na totalidade, ou efetuarem o pagamento de 1ª (primeira) quota do parcelamento que lhes tenha sido concedido.”

fiscal, o agente promover o recolhimento dos tributos e multas devidos, de acordo com as disposições do Decreto-lei nº 62, de 21 de novembro de 1966, ou dêste Decreto-lei, ou, não estando julgado o respectivo processo depositar, nos prazos fixados, na repartição competente, em dinheiro ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro, as importâncias nele consideradas devidas, para liquidação do débito após o julgamento da autoridade da primeira instância.
(...)

§ 2º Extingue-se a punibilidade quando a imputação penal, de natureza diversa da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, decorra de ter o agente elidido o pagamento de tributo, desde que ainda não tenha sido iniciada a ação penal se o montante do tributo e multas fôr pago ou depositado na forma dêste artigo.”

A redação ordenava a extensão da extinção da punibilidade pelo ressarcimento do dano a todos os delitos que resultassem em não pagamento de tributo, isto é, a todos os crimes de sonegação fiscal, independentemente de estarem previstos na Lei nº 4.729/65. Na mesma época, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) previu a exclusão da responsabilidade tributária pela denúncia espontânea.⁶⁸⁹ Após, publicou-se o Decreto 60.501, de 14 de março de 1967 (revogado), em cujo art. 350 foi prevista a extinção da punibilidade, pelo pagamento do tributo, aos crimes de sonegação fiscal e de apropriação indébita equiparada à sonegação.⁶⁹⁰

O Decreto-Lei 326, de 8 de maio de 1967 (revogado), ao equiparar a sonegação do IPI ao crime do art. 168, CP, eximia o responsável de responder pelo delito “se pago o débito espontaneamente, ou, quando instaurado o processo fiscal, antes da decisão administrativa de primeira instância” (art. 2º⁶⁹¹). Ou seja, o mesmo efeito da extinção da punibilidade.⁶⁹²

O Decreto-Lei 157/67 provocou discussão, naquele tempo, sobre se estaria

⁶⁸⁹ “Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.” O art. 318, *caput* e §1º, do Decreto 61.514, de 12 de outubro de 1967 (revogado), contém a mesma regra, embora com outras palavras.

⁶⁹⁰ “Art. 350. Nos casos dos itens I e II do art. 347, a punibilidade se extinguirá se o responsável efetuar o pagamento antes de ter início na esfera administrativa a ação fiscal própria.”

⁶⁹¹ O art. 2º do Decreto-Lei 326/67 foi revogado pelo art. 14 da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

⁶⁹² Cfe. Roberto DELMANTO e Roberto DELMANTO JR., “a extinção da punibilidade prevista no art. 2º do Dec.-lei 326/67 independe, a nosso ver, de já ter sido iniciada a ação penal, pois este artigo não faz nenhuma referência a esse limite temporal” (*A extinção da punibilidade nos crimes fiscais e a recente Lei 8.383/91*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 81, v. 677, mar./1992, p. 460).

ou não compreendido, no rol desses delitos, o *descaminho*. Vários julgados do STF, no sentido de que o descaminho tem a natureza de *sonegação fiscal* e que estaria, por isso, abarcado pela fórmula do art. 18, §2º, do Decreto-Lei 157/67, levaram-no a enunciar, em 1977, a Súmula 560, segundo a qual “a extinção da punibilidade, pelo pagamento do tributo devido, *estende-se ao crime de contrabando ou descaminho*, por força do art. 18, §2º, do Decreto-Lei 157/1967.”⁶⁹³ Mas logo veio o Decreto-Lei 1.650, de 19 de dezembro de 1978, em cujo art. 1º o Poder Executivo tratou de refutar a interpretação antes feita pelo STF, assim:

“o disposto no artigo 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, e no artigo 18, parágrafo segundo, do Decreto-lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967, não se aplica aos crimes de contrabando ou descaminho, em suas modalidades próprias ou equiparadas, nos termos dos parágrafos 1º e 2º do artigo 334 do Código Penal.”

Após decisão do Pleno do extinto Tribunal Federal de Recursos (HC 4.648, DJU de 18.6.1980⁶⁹⁴), declarando a inconstitucionalidade desse Decreto-Lei, sobreveio a Lei nº 6.910, de 27 de maio de 1981, que o revogou e repetiu, em seu, art. 1º, a mesma redação.⁶⁹⁵ Com isso, restou invalidada a Súmula 560, STF. Então, a partir de 1981 e conforme percebeu ROSENTHAL, em “todos os crimes fiscais, *menos no de contrabando ou descaminho*, efetuado o recolhimento ou depósito do valor dos tributos devidos, antes de iniciada a ação penal, extingui-se o direito de punir.”⁶⁹⁶

Com a promulgação da Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária (Lei nº 8.137/90), deu-se nova roupagem e tratamento legal ao crime de sonegação fiscal, que passou a ser identificado como *crime tributário*, descrito em pormenores nos arts. 1º a 3º da citada lei, a qual cuidou, ainda, de conferir-lhes

⁶⁹³ DJ de 3.1.77.

⁶⁹⁴ Conforme notícia Sérgio ROSENTHAL, em *A extinção da punibilidade nos crimes de natureza fiscal após o advento da Lei nº 9.983/2000*. In SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). **Direito Penal Empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 261.

⁶⁹⁵ “O disposto no art. 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, e no art. 18, § 2º, do Decreto-lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967, não se aplica aos crimes de contrabando ou descaminho, em suas modalidades próprias ou equiparadas nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 334 do Código Penal.”

⁶⁹⁶ ROSENTHAL, Sérgio. *A extinção da punibilidade...*, p. 261. Itálicos não originais.

punições mais severas. Em seu art. 14, constava: “extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.” Quase um 1 (um) ano depois de publicada, a Lei nº 8.383/91, por seu art. 98⁶⁹⁷, revogou, dentre outros dispositivos, o art. 14 da Lei nº 8.137/90.⁶⁹⁸ A Lei nº 8.696, de 26 de agosto de 1993, teve vetado seu art. 3º, que, se aprovado, voltaria a prever a extinção da punibilidade.⁶⁹⁹ As razões do veto dizem com a preservação do *interesse público* e do *princípio da moralidade administrativa*.⁷⁰⁰

E o benefício apenas voltou a existir com a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, no art. 34: “extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.” A Lei nº 9.964, de 10

⁶⁹⁷ “Art. 98. Revogam-se o art. 44 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, os §§ 1º e 2º do art. 11 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, o art. 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.060, de 21 de outubro de 1969, os arts. 13 e 14 da Lei nº 7.713, de 1988, os incisos III e IV e os §§ 1º e 2º do art. 7º e o art. 10 da Lei nº 8.023, de 1990, o inciso III e parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990 e o art. 14 da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.”

⁶⁹⁸ Com a revogação, houve dúvida, na doutrina, sobre se os demais dispositivos extintivos da punibilidade poderiam continuar a ser aplicados. Não apenas porque a causa de extinção prevista no art. 18 do Decreto-Lei 157/67 não foi revogada expressamente pelo art. 98 da Lei nº 8.383/91, ou porque o art. 2º do Decreto-Lei 326/67 apenas foi revogado pela Lei Complementar nº 70/91 (publicada na mesma data da Lei nº 8.383/91), mas, também, porque a Lei nº 8.137/90 estabeleceu condutas praticamente idênticas às outras tipificações de sonegação fiscal previstas em leis anteriores. DELMANTO e DELMANTO JR. concluem que “deverá a jurisprudência estabelecer se continuam em vigor os decretos-leis de sonegação fiscal, de apropriação indébita de IPI e de Imposto de Renda retido na fonte, ou se eles foram *tacitamente* revogados” (*A extinção da punibilidade...*, p. 461. Itálicos originais). SCHOLZ, embora ressaltando o possível acerto da opinião dos DELMANTO, discordou, entendendo que o art. 98 da Lei nº 8.383/91 revogou *todos* os preceitos legais que continham disposições semelhantes à extinção da punibilidade, alguns expressamente, os demais, tacitamente (*Sonegação fiscal...*, p. 425). Da mesma forma, mas por fundamento diverso, ANDRADE FILHO considera que “as dúvidas não têm razão de ser, pois o art. 14 da Lei nº 8.137/90 regulou inteiramente a matéria, revogando todas as disposições em contrário” (*Direito Penal Tributário...*, p. 147). Geraldo ATALIBA entende que, mesmo durante o intervalo entre a revogação do art. 14 da Lei nº 8.137/90 e a promulgação da Lei nº 9.249/95 – durante o qual se afirma que estavam revogados todos os dispositivos legais penais que determinavam a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo –, era possível que o benefício fosse aplicado ao acusado por aplicação sistemática do art. 138 do CTN (*Denúncia espontânea e exclusão de responsabilidade penal*. In **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, João Batista Soares de Sousa/Senado Federal, a. 32, n. 125, jan./mar. 1995, p. 247). LYRA é no mesmo sentido: “não é preciso demorar no art. 2º da Lei nº 4.729 de 14 de julho de 1965 sobre a extinção da punibilidade, pois, seja qual for o quadro legislativo pertinente, verifica-se a extinção da punibilidade” (LYRA, Roberto. **Criminalidade econômico-financeira**. Rio de Janeiro: Jorens, 1978, p. 63).

⁶⁹⁹ Redação vetada: “Art. 3º. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, com seus acessórios, antes do encerramento do procedimento administrativo.”

⁷⁰⁰ Mensagem de Veto nº 534, de 26 de agosto de 1993.

de abril de 2000, instituiu o “Refis”, conhecido programa de recuperação fiscal que previa a possibilidade de ingresso em um sistema de parcelamento de dívidas com o Fisco (e foi novamente previsto em leis posteriores, com algumas alterações). Seu art. 15, §3º, permitia a extinção da punibilidade de crimes tributários mediante o pagamento integral dessas dívidas.

Foram criados, pela Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000, mais dois crimes tributários, que, todavia, não foram inseridos em lei especial (como, p.ex., na Lei nº 8.137/90), mas no Código Penal: a *apropriação indébita previdenciária* (CP, art. 168-A) e a *sonegação de contribuição previdenciária* (CP, art. 337-A). Quanto ao primeiro, seu §2º dispõe: “é extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal”; quanto ao segundo, seu §1º prevê: “é extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.” De se notar que o §1º do art. 337-A, CP, não exige o *pagamento* (diferentemente do §2º do art. 168-A, CP), de forma que a *declaração* e a *confissão* bastam para a aplicação do benefício.⁷⁰¹

Mais recentemente, a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003 (“Refis II” ou “Parcelamento Especial – Paes”), prevê a extinção da punibilidade aos crimes descritos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 e nos arts. 168-A e 337-A do CP, “quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.” (art. 9º, §2º). Ao não fixar restrição temporal, a lei admite que o pagamento integral possa ser realizado a *qualquer tempo*. Disposição de mesma natureza é repetida no art. 69 e parágrafo único da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

⁷⁰¹ Veja-se, a respeito, o comentário de BALTAZAR JR.: “a Lei nº 9.983/00 introduziu, no §1º do art. 337-A, em relação ao crime de que se cuida, forma específica de extinção da punibilidade, na qual, estranhamente, não é exigido o pagamento, sendo suficiente a mera declaração, o que contraria, parece, o próprio objetivo das regras de extinção da punibilidade pelo pagamento em crimes tributários, que é o *incremento da arrecadação*” (**Crimes Federais**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 201. Itálicos não originais).

Como se vê, é da tradição legislativa brasileira admitir o ressarcimento do dano como causa extintiva da punibilidade de crimes tributários. Inclusive, em dado momento e na ótica do STF, isso ocorreu para o *descaminho* – único crime tributário em relação ao qual as leis foram (como o são), quase sempre, omissas.

3. Extinção da punibilidade nos crimes tributários: críticas e administrativização

Não é preocupação deste trabalho o exame do *momento* do pagamento (se antes da denúncia, depois dela, até a data da sentença irrecorrível ou a qualquer tempo), do *motivo* do pagamento (se por arrependimento ou para evitar a pena), da *forma* do pagamento (se pelo próprio acusado ou terceiro), da *espontaneidade* e de outros detalhes que não raro chamam a atenção – e com razão – dos estudiosos. Tenta-se aqui, isso sim, transmitir a *noção* que se tem feito da própria natureza do instituto da *extinção da punibilidade* para, em seguida, prosseguir na hipótese de que a extinção da punibilidade pelo *pagamento do tributo* ou pela *reparação do dano* é aplicável, também, ao crime de *descaminho*.

Dentre as várias causas extintivas da punibilidade previstas em leis especiais, acha-se a relacionada ao ressarcimento do dano causado em crimes tributários.⁷⁰² Os diplomas acima referidos dispensam nova menção às leis que as regulam. Cumpre referir, agora, algumas das opiniões a respeito da natureza da extinção da punibilidade pelo *pagamento do tributo* (seja em crimes tributários ou em outra espécie de ilícitos penais que a admita).

O estudo do jurista italiano Ferrando MANTOVANI permite-lhe afirmar que a extinção da pena pela reparação do dano apresenta, “tradizionalmente, la giustificazione nella convenienza di definire con sollecitudine ed economia processuale i prodecimenti per reati di minima importanza, e, oggi, anche di contenere il già gravoso carico della amministrazione della giustizia.”⁷⁰³

⁷⁰² DOTTI, René Ariel. *Curso...*, p. 764

⁷⁰³ MANTOVANI, Ferrando. *Diritto Penale, Parte Generale*. 2. ed. Padova: Cedam, 1988, p. 812. Tradução livre: “tradizionalmente, uma justificação em termos de conveniência e economia processual

Contudo,

“circa la qualificazione dommatica, si discute se trattasi di esecuzione volontaria della pena e, quindi, di una deroga al principio del *nulla poena sine iudicio*; o di trasformazione dell'illecito penale in illecito amministrativo mediante il pagamento volontario di una somma, che è una semplice sanzione amministrativa; oppure di mera causa estintiva. Equivalendo ad una 'despenalizzazzione di fatto', l'oblazione, specie quella discrezionale e relativa a reati di una certa gravità, è oggetto di non infondate critiche.”⁷⁰⁴

Efetivamente, esse instituto tem sido alvo de críticas, que parecem ter como questão de fundo a *facilidade* com que o acusado pode se “livrar” do processo penal pelo recolhimento dos valores exigidos pelo Fisco. MACEDO não falou sobre a questão da sonegação fiscal (até porque escreveu antes da Lei nº 4.729/65), mas apresentou uma razão que pode, parece, ser aproveitada pela crítica que a ela se venha a fazer nos dias de hoje. Para ele, o “princípio da reparação” é incompatível com o Direito Penal. Explica:

“se o delito produz no ofendido, ou em sua família, uma lesão de ordem econômica que exige reparação, esta, porém, de natureza essencialmente civil, não sana o mal que do crime resulta para a coletividade, já pelo alarma que êle causa, já pela sensação de insegurança que provoca.”⁷⁰⁵

Seguindo esse raciocínio, o autor sustenta que “o direito à reparação, ainda hoje subsistente, é exclusivamente civil”, e cita o exemplo a ação civil *ex delicto*, que o órgão da acusação ou a vítima podem propor, em decorrência da prática de um crime.⁷⁰⁶ Por isso, a extinção da punibilidade pelo ressarcimento do dano no *peculato culposus* (CP, art. 312, §3º) seria mera *exceção* no ordenamento (ou, como a chamou MACHADO, uma “forma *anômala* de extinção da

para definir o caso de crimes de mínima importância, e, hoje, também para reduzir a carga já pesada da administração da justiça.”

⁷⁰⁴ MANTOVANI, Ferrando. **Diritto Penale...**, p. 812. Tradução livre: “sobre a sua qualificação dogmática, é discutido se ela representa a voluntária execução da sentença e, portanto, a derrogação do princípio da *nulla poena iudicio*; ou a transformação do ilícito penal em ilícito administrativo, mediante o pagamento de uma quantia, que é uma simples sanção administrativa; ou simplesmente uma causa extintiva. Equivalendo a uma ‘despenalização do fato’, a extinção mediante a reparação, especialmente a discricionária e relativa para os crimes de certa gravidade, não é objeto de crítica infundada.”

⁷⁰⁵ MACEDO, Raimundo. **Da extinção da punibilidade**. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1946, p. 11.

⁷⁰⁶ MACEDO, Raimundo. **Da extinção...**, p. 12.

punibilidade”⁷⁰⁷). Importante registrar que, como adiantou MACHADO, tal satisfação do dano pode ser vista, em Direito Penal, “de algum modo”, como uma *pena* ao agente do crime.⁷⁰⁸

REGO MACEDO, tratando das Leis nºs 4.357/64 (art. 11, §§ 1º e 2º) e 4.729/65 (art. 2º), considera a extinção da punibilidade pelo pagamento um “excesso desnecessário”, que promove o “esvaziamento da ameaça e da repressão”⁷⁰⁹, ignorando “os fundamentos da tutela e repressão penais.”⁷¹⁰ Em seguida, o autor nota que, “em verdade”, prevaleceu o “interêsse em fazer com que a Fazenda Pública recebesse o que lhe era devido”, o qual é muito maior do que o interesse em “preservar a inexorabilidade da sanção penal.”⁷¹¹ Então, conclui: “o administrador quer receber do contribuinte o devido. Mesmo que se coloque o Direito Penal como cobrador. Para o jurista isto é *imoral*.”⁷¹²

Logo após a publicação da Lei nº 4.729/65, FRAGOSO teceu muitas críticas à técnica legislativa nela apresentada. Revelou ter a “impressão de que as leis no Brasil são hoje feitas clandestinamente, e, no que tange ao Direito Penal, que são feitas por leigos.”⁷¹³ Sobre a extinção da punibilidade, que era prevista no art. 2º dessa lei, FRAGOSO afirmou que ela “enfraquece a ameaça penal” e demonstra a “relutância do legislador na incriminação da fraude fiscal.” Para ele, a extinção da punibilidade pelo pagamento apenas seria cabível para “infrações leves, não punidas com pena privativa de liberdade.”⁷¹⁴ E complementa: “é *imoral* que, em se tratando de crime e de fraude dolosamente praticada, o arrependimento após a consumação tenha o efeito de extinguir a punibilidade.

⁷⁰⁷ MACHADO, Luiz Alberto. *Fraude contra o Fisco*. In **Revista de Direito Público**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 5, nº 21, jul./set. 1972, p. 341. Itálicos não originais. O professor informou que a fonte dessa causa de extinção da punibilidade “é a legislação italiana, que instituiu a ‘oblazione’ no art. 162 do Código Rocco, mas aplicável tão somente às contravenções apenadas com multa isolada” (p. 341).

⁷⁰⁸ Idem, p. 233.

⁷⁰⁹ REGO MACEDO, Sergio do. *Direito Penal Financeiro*. In **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, Senado Federal, a. VII, n. 27, jul./set. 1970, p. 175.

⁷¹⁰ REGO MACEDO, Sergio do. *Direito Penal*..., p. 176.

⁷¹¹ Idem, p. 178.

⁷¹² Idem. Itálicos não originais.

⁷¹³ FRAGOSO, Heleno Cláudio. *O novo Direito Penal Tributário e Econômico*. In **Revista Brasileira de Criminologia e Direito Penal**, Rio de Janeiro, a. III, n. 12, jan./mar. 1966, p. 63-64.

⁷¹⁴ FRAGOSO, Heleno Cláudio. *O novo Direito Penal Tributário*..., p. 71.

Essa disposição compromete a eficácia intimidativa da lei (...).”⁷¹⁵ PIMENTEL acrescenta que “o legislador”, ao regular a extinção da punibilidade para a sonegação fiscal, “visava muito mais ao recebimento do que era devido do que à punição do autor de um crime doloso.”⁷¹⁶

É de ideias dessa natureza que parece ter se valido a crítica mais recente à extinção pelo pagamento em crimes tributários. Rui STOCO considerou correta a revogação do art. 14 da Lei nº 8.137/90 pelo art. 98 da Lei nº 8.383/91, pois a previsão da extinção da pena pelo pagamento havia convertido “o Direito Penal em veículo espúrio e *mero cobrador de tributos*, de modo que apenas os remissos incorreriam nas sanções da lei penal”, o que seria inconstitucional, ante a vedação da prisão por dívida (CF, art. 5º, LXVII).⁷¹⁷

André NABARRETE NETO entende a reparação do dano, mesmo em crimes fiscais, como um *arrependimento posterior*. Isso significa, para o autor, e “de um ponto de vista lógico”, que esse arrependimento (ressarcimento do prejuízo) pressupõe “o cometimento do ilícito penal pelo agente”; embora não haja, como condição à declaração da extinção da punibilidade, nenhuma declaração do Poder Judiciário de que o crime existiu e que o seu autor foi beneficiado com a causa extintiva. Continua, pontuando que “a sistemática adotada pelo legislador privilegia puramente o pagamento da exação sonegada. Com isso, utiliza a ameaça de processo e a pena como expedientes para compelir o agente ao pagamento da dívida.”⁷¹⁸ Acrescenta, ao fim, que o poder de punir e a extinção da punibilidade pela reparação do dano decorrente de crime tributário são completamente incompatíveis, porque “o poder punitivo não é bem comerciável e torná-lo significa *mercantilizar atividade essencial do Estado*.”⁷¹⁹

Para Wagner BALERA, o escopo da criminalização da sonegação fiscal

⁷¹⁵ Idem, p. 72. Itálicos não originais.

⁷¹⁶ PIMENTEL, Manoel Pedro. *Crime de sonegação fiscal*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 76, v. 617, mar./1987, p. 263.

⁷¹⁷ STOCO, Rui. *Sonegação fiscal – temas controvertidos*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 84, v. 713, mar./1995, p. 319. Itálicos não originais.

⁷¹⁸ NABARRETE NETO, André. *Extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária*. In **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 5, nº 17, jan./mar. 1997, p. 178.

⁷¹⁹ NABARRETE NETO, André. *Extinção da punibilidade*, p. 179. Itálicos não originais.

seria, simplesmente, “trazer para o campo fiscal a dureza da norma repressiva”⁷²⁰, sendo que a extinção da pena pelo pagamento acabou por “afrouxar a carga repressiva das normas penais em questão.”⁷²¹ Afinal, “só o recolhimento do tributo não faz desaparecer do mundo jurídico a perversidade do fato que merece a repulsa social e as suas conseqüências penais”⁷²², eis que “somente será possível coibir a enorme evasão fiscal (...) se houver o enquadramento penal do autor.”⁷²³

Com DECOMAIN, que também questiona a “*moralidade* dessa benesse”, o fundamento da extinção da punibilidade pelo pagamento é o “estímulo” que se pretende dar ao “criminoso”, ou seja, “trata-se de mecanismo pelo qual supôs o legislador que poderia ampliar a receita tributária.”⁷²⁴ Para o autor, o ideal seria “a pura e simples revogação dessa causa extintiva de punibilidade.”⁷²⁵

É nessa altura que convém rememorar algo sobre o instituto jurídico em análise. Como lembra RABELO QUEIROZ, a doutrina sobre as causas de extinção sempre arrola como seu fundamento geral o de ordem *política*⁷²⁶, que estabelece, em um dado momento, que o Estado deve renunciar – “imediate, incondicional, completa e irrevogavelmente”⁷²⁷ – ao seu direito-dever de *punir*⁷²⁸, compreendo-se, logicamente, a desistência do direito-dever de *perseguir* o crime. São casos em que a eventual aplicação da pena não surtiria os efeitos que a ela tradicionalmente atribuem-se.⁷²⁹

⁷²⁰ BALERA, Wagner. *Direito Penal Tributário*. In **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Malheiros, v. 63, 1994, p. 251.

⁷²¹ BALERA, Wagner. *Direito Penal Tributário...*, p. 247.

⁷²² Idem, p. 251.

⁷²³ BALERA, Wagner. *Crimes contra a ordem tributária*. In SILVA MARTINS, Ives Gandra da. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 1995, p. 155.

⁷²⁴ DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 624. Itálicos não originais.

⁷²⁵ DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes...**, p. 626.

⁷²⁶ Além das opiniões já vistas, nessa linha, leia-se Lídia Maria Lopes RODRIGUES RIBAS: “em razão de *certas contingências* ou por *motivos de conveniência* ou *oportunidade política*, as causas de extinção da punibilidade atuam como inibidoras da aplicação da sanção penal, uma vez que cessa o direito que o Estado tem de punir” (**Questões relevantes de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 101. Itálicos não originais).

⁷²⁷ RABELO QUEIROZ, Rafael Mafei. *Extinção da punibilidade...*, p. 138.

⁷²⁸ Idem, p. 133-134.

⁷²⁹ Os limites da presente pesquisa não permitem a incursão nas *teorias da pena*, que reclamam estudo próprio e extensivo (embora tal tema seja, a rigor, indissociável do tema da *extinção da punibilidade*).

E assim tem sido sempre que “interesses extrapenais sobrepõem-se aos interesses penais envolvidos.” Como exemplo, cite-se a *morte*, que, até a consagração constitucional do princípio da *pessoalidade das penas*, tardou a ser reconhecida como causa de extinção da punibilidade – no Brasil, aliás, somente o foi após a positivação da *prescrição*, como registrou Raimundo MACEDO, acima visto –, diante da possibilidade de os descendentes da vítima pleitearem indenização pelo crime.⁷³⁰ A verdade é que, em seara penal-tributária, os “interesses extrapenais” subjacentes à extinção da pena pelo pagamento são de caráter inegavelmente *arrecadatório*⁷³¹, e têm, há anos, prevalecido sobre os “interesses penais” de *punição*.⁷³² Mas isso não torna admissível que se aplique o Direito Penal “sob a mesma lógica que rege a administração financeira do Estado”, sob pena de se reconhecê-lo, enfim, como “mero instrumento arrecadatório, de que se lança mão (...) pela conveniência que proporciona ao

Releva, contudo, atentar ao fato de que a conhecida inaptidão da pena criminal para promover a idealizada *ressocialização* dos condenados (ou a *prevenção*) não é, normalmente, objeto de análise dos autores que reputam descabida a extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários. Isto é, critica-se a resolução do *caso penal* com a entrega, ao Estado, do valor que ele requer; mas não se dedica a investigar se os efeitos práticos de eventual execução da condenação criminal seriam, *realmente*, mais benéficos à sociedade e ao acusado do que o solitário ingresso de valores aos cofres públicos. Nesse sentido, interessa um dos primeiros estudos conhecidos sobre esse assunto específico, realizado por Hector VILLEGAS: “não nos parece que a pena privativa de liberdade seja de aplicação conveniente no âmbito repressivo fiscal e que, assim, útil se torne a sua generalização, como forma de castigo às diferentes infrações tributárias”, porque a pena pecuniária, se imposta com o rigor necessário, pode ser mais eficiente do que a primeira. Além disso, “a evasão deve ser atacada em suas causas, das mais variadas espécies (econômicas, políticas, técnicas, psicológicas, jurídicas e acidentais), e não mediante o recurso à (...) pena de prisão”, sendo certo, por fim, “que a pena privativa de liberdade não indeniza ao fisco” (**Direito Penal Tributário**. [Trad. Elizabeth Nazar e outros]. São Paulo: EDUC; Resenha Tributária, 1974, p. 327 e 329). SCHMIDT apresenta ideia semelhante, quando entende que “de nada vale a prisão para o sonegador se o dano causado ao erário não for reparado e prevenido; estaríamos conferindo, ao Direito penal, uma justificativa meramente retribucionista” (**Exclusão da punibilidade...**, p. 74). Além disso, a “a pena pecuniária é mais estimuladora de pagamento do tributo do que a penal” (SILVA MARTINS, Ives Gandra da. **Da sanção tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 137).

⁷³⁰ Idem, p. 136.

⁷³¹ Some-se à opinião de MACEDO a pesquisa de Rosier Batista CUSTÓDIO e Carlos Alberto PIRES MENDES, quando sustentam que a extinção da punibilidade pela reparação do dano em crimes tributários é medida “coerente com o fim utilitarista preconizado pelo legislador pois, ao criminalizar a conduta do contribuinte faltoso, quis o legislador forçar o pagamento do tributo e aumentar a arrecadação e, sendo assim, não faz sentido que esse mesmo legislador estabeleça, simultaneamente, que o contribuinte que resolva pagar seu débito não será beneficiado com a extinção da punibilidade, porque frustrar-se-ia a própria essência da lei que é o pagamento do tributo, haja vista que ninguém diria: devo, quero pagar e ainda quero ser preso!” (*Extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo [Comentário de Jurisprudência]*. In **Boletim IBCCRIM**, Jurisprudência, São Paulo, v. 4, n. 38, fev./1996, p. 125).

⁷³² Idem, p. 145.

aparelho tributário do Estado.”⁷³³ O autor registra essa preocupação pois está ciente de que, no Brasil de hoje, “luta-se por bater o recorde de arrecadação do ano anterior.”⁷³⁴ Como se viu, contudo, o Direito Penal Tributário brasileiro, efetivamente (e infelizmente), é, sim, mero *instrumento arrecadatório*.

Eis onde é inelutável chegar: o ponto fundamental da controvérsia remete à *administrativização* do Direito Penal. A extinção da punibilidade pelo pagamento em crimes tributários é consectário lógico do modelo *político-criminal* adotado pelo Estado em matéria de repressão à sonegação fiscal. Essa política faz do Direito Penal um *instrumento de arrecadação*. É antiga a preocupação de LYRA: “no socorro aos outros ilícitos jurídicos, a tutela penal, extrema *ratio*, não desce a coberturas servis e automáticas. *Em caso algum, a arma mais poderosa do arsenal jurídico pode ser utensílio fiscal.*”⁷³⁵

No entanto, a advertência parece ter sido em vão. Sylvia Helena de Figueiredo STEINER é testemunha de que, atualmente, “temos assistido ao crescente desvio do caráter do direito penal, historicamente subsidiário, para outorgar-lhe uma função administrativa que lhe deveria ser estranha.” O Direito Penal, “como veículo de tutela dos mais relevantes valores sociais, não deveria ser utilizado como *instrumento de arrecadação* do Estado.”⁷³⁶ A extinção da punibilidade pelo pagamento, em crimes tributários, juntamente com a edição de dispositivos penais no corpo de leis que disciplinam uma série de outras atividades e funções de *gestão* do Estado, são sintomas claros de um Direito Penal *administrativizado*.⁷³⁷ Ou, em outras palavras, a extinção da punibilidade dos crimes tributários é a regra que confirma que o Direito Penal possui uma faceta de “eficiente meio de cobrança de tributos sonegados.”⁷³⁸ Para LIMA DE

⁷³³ Idem, p. 147.

⁷³⁴ Idem.

⁷³⁵ LYRA, Roberto. **Criminalidade econômico-financeira**. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 60. Itálicos não originais.

⁷³⁶ STEINER, Sylvia Helena de Figueiredo. *As causas de extinção da punibilidade após o advento da Lei 9.983/2000*. In SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). **Direito Penal Empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 291. Itálicos não originais.

⁷³⁷ STEINER, Sylvia Helena de Figueiredo. *As causas de extinção...*, p. 291.

⁷³⁸ TORRES, Márcio Andrade; CUKIERKOM, Maria Cristina Barongeno. *A extinção da punibilidade pelo pagamento, antes do oferecimento da denúncia, das contribuições previdenciárias descontadas dos empregados*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 40, abril/1996, p. 5.

CARVALHO, a norma extintiva inaugurou “uma nova era no Direito Penal pátrio, em que o legislador, impregnado de mentalidade fiscalista, entende ser mais importante em determinadas espécies de delito o ressarcimento à Fazenda Pública do que a punição do delinqüente.”⁷³⁹

Em estudo do *pagamento como causa de extinção da punibilidade* em relação aos crimes tributários, Rodrigo Sánchez RÍOS notou que a política criminal vigente tenciona a “mera arrecadação”, pois “é o ‘crédito tributário’ que se tenta alcançar *a qualquer custo*. E para alguns desavisados, a ameaça do ‘processo e da pena’ pode cumprir muito bem esta função, tudo em nome do ‘interesse público’.”⁷⁴⁰ Em obra posterior, o autor mantém essa posição, complementando-a com a crítica ao “uso político do direito criminal como instrumento de política interna, no qual a norma penal de *ultima ratio* do ordenamento jurídico passa a ser a *prima ratio* de questões sociais.”⁷⁴¹

ROSENTHAL, embora não deduza críticas sobre a legitimidade ou sobre as repercussões dogmáticas dessa técnica, vê, nela, “nada mais que o estímulo legal para que esse pagamento venha a ser efetuado rapidamente, sem discussão na esfera administrativa.”⁷⁴² Admite, claramente, que a própria *criminalização* da sonegação fiscal possui fim *idêntico* ao da *extinção de sua punibilidade* pela reparação do dano, “qual seja, coagir o contribuinte a cumprir suas obrigações para com o Erário.”⁷⁴³

Esse quadro impõe a conclusão de que tanto os autores que se posicionam pela “imoralidade” ou pela revogação das causas legais de extinção da punibilidade pelo *pagamento do tributo* em crimes tributários, quanto aqueles que, apesar de qualificá-las como um meio espúrio de “intimidação” do Estado, aceitam-nas, por serem benéficas ao réu ou por estarem de acordo com a Política

⁷³⁹ LIMA DE CARVALHO, Márcia Dometila. **Crimes de contrabando e descaminho**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 55.

⁷⁴⁰ RÍOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998, p. 86-87. Itálicos não originais.

⁷⁴¹ RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das causas de extinção da punibilidade nos delitos econômicos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 144-145. Itálicos originais.

⁷⁴² ROSENTHAL, Sérgio. *A extinção da punibilidade...*, p. 263.

⁷⁴³ ROSENTHAL, Sérgio. **A punibilidade e sua extinção pela reparação do dano**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 109.

Criminal vigente, partilham das *mesmas* razões elementares: o Direito Penal não se presta a cobrar tributos, tampouco a incrementar falhas legislativas e estruturais nos mecanismos administrativos de acúmulo de dinheiro público; porém, “contrariando os princípios básicos do Direito Penal Moderno, o Direito Penal vem sendo usado como instrumento geral de controle, esquecendo-se do seu caráter subsidiário”⁷⁴⁴, para citar apenas um princípio. BRITO MACHADO bem resume a contradição interna dos argumentos de cariz *ético*:

“é incoerente, repetimos, cominar uma pena por um critério utilitarista, e no momento de escolher entre a realização do objeto perseguido, no caso o pagamento do tributo, ou a aplicação da pena cominada, optar-se pela última alternativa fundado em suposta conotação moral do Direito Penal, que não foi considerada no momento precedente.”⁷⁴⁵

Caberia considerar, “no momento precedente”, que o emprego da sanção criminal como *técnica fiscal emergencial* de fiscalização fazendária, recolhimento de tributos e inibição de violação de normas administrativas implica a *anulação* das ciências criminais, como um todo. *Esvazia-se* o conteúdo dogmático que move o sistema penal e colocam-se as engrenagens de sua *carapaça* a trabalhar para um propósito estranho àquele para o qual foram concebidas: *sancionar* condutas humanas que lesionem ou exponham a risco de lesão *bens jurídico-penais* de *fundamental* importância para a humanidade, como *a vida, a integridade física, psíquica, sexual e a liberdade*.⁷⁴⁶

⁷⁴⁴ FARIA JR., César de. *Crimes contra a ordem tributária*. In **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 2, nº 5, jan./mar. 1994, p. 70.

⁷⁴⁵ BRITO MACHADO, Hugo de. **Estudos...**, p. 232.

⁷⁴⁶ Embora, como antes esclarecido, a presente pesquisa não investigue a possibilidade científica de ser criminalizada a sonegação fiscal, vale rever a opinião de Luiz Alberto MACHADO, exposta antes da Lei nº 8.137/90: “ora, o não recolhimento do imposto traduz mera dívida para com a Fazenda Pública. (...) Não trata, pois, o tipo, de uma conduta censurável objetivamente. Não pagar o que se deve cria um desvalor na esfera obrigacional, jamais na esfera penal. Permite que o Estado execute o contribuinte inadimplente, excutindo, do seu patrimônio, o necessário à satisfação obrigacional, mas não admite a consideração dessa dívida como um desvalor penal de conduta” (*Dos crimes contra a ordem tributária*. In **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. IX, n. 34, out./dez. 1985, p. 263). Os comentários de RODRIGUES RIBAS, a esse respeito, são oportunos: “para que sejam elevados à categoria de crimes determinados comportamentos, considerados tradicionalmente como ilícitos administrativos, é necessário que haja um consenso da necessidade de intervenção repressiva, para que não seja criado um tipo penal artificial (trivialização da pena criminal). O sistema penal não protege os bens jurídicos de qualquer violação, mas sim das que são inaceitáveis pela coletividade” (**Questões relevantes...**, p. 107); “é necessário que legislador seja cauteloso para não incriminar demasiadamente condutas antes penalmente lícitas, quando o Direito Tributário contém sanções que lhe são próprias”

Os penalistas que primeiro comentaram a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo em crimes de sonegação fiscal provavelmente se incomodaram pela intuição de que seu objeto de estudo pode ser feito títere pelos administradores da coisa pública, capazes, a qualquer tempo, de suspender-lhe os cordéis e colocá-lo a animar o roteiro da ocasião. Manipulam o Direito Penal, cuja frequente aparição cobra sempre o preço do aviltamento da dignidade humana, com a banalização da submissão do cidadão a um processo penal. Incômodo tardio, porém.

Em comentários sobre o §3º do art. 312 do CP, GARCIA criticou o fato de o ordenamento prever a possibilidade de extinção da pena pela reparação do dano ao peculato e não fazê-lo para crimes como o *furto*, o *roubo* e o *estelionato*. Propõe, para sanar a “incongruência”, a extensão desse benefício a “todos os crimes contra o patrimônio”, pois “*não haveria prova mais sincera e eloquente de arrependimento do que a reparação do dano*”. Assim se criaria um estímulo ao ressarcimento, em benefício das vítimas, pondo-se em prática postulado de suma importância no direito penal moderno.”⁷⁴⁷

EISELE, por pensamento semelhante, não deixa de admitir que a extinção da punibilidade pela reparação do dano, em crimes tributários, “acentua o sentido finalístico arrecadador do ordenamento jurídico-penal na esfera tributária”, sendo a “proteção do bem jurídico contra eventuais lesões” substituída, “em parte, pela instrumentalização da reparação da lesão.”⁷⁴⁸ Mas entende preservada a *legitimidade* desse sistema: embora se tenha convertido o Direito Penal em instrumento arrecadatório, é correta a extinção da pena pelo pagamento. Como estarão extintas as sanções administrativas, manter a sanção criminal “viria a contrariar o princípio da subsidiariedade do Direito Penal, pois, na hipótese, apenas incidiria sobre o fato a consequência criminal, sem a correspondente aos

(idem, p. 108). É exatamente esse consenso sobre ser, ou não, efetivamente *repulsiva* socialmente a sonegação fiscal a ponto de merecer a dignidade penal que carece de exame político-jurídico, como premissa à adequada análise do tema da criminalidade tributária.

⁷⁴⁷ GARCIA, Basileu. *Dos crimes contra a administração pública: estudo do Capítulo I do Título XI do Código Penal*. In **Justitia**, Associação Paulista do Ministério Público, São Paulo, a. IV, v. VI, n. 14, maio/ago. 1943, p. 47-48. Itálicos não originais.

⁷⁴⁸ EISELE, Andreas. *A reparação do dano no Direito Penal Tributário*. In SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). **Direito Penal Empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 13.

efeitos civis de natureza administrativa.”⁷⁴⁹ Dos males, o menor.

A despeito de ser produto da malversação do sistema criminal, se essa causa extintiva de punibilidade acarreta, na prática, a redução do Direito Penal, afastando, com isso, os graves rigores da persecução penal e da sanção criminal, ela é, afinal, recomendável. Não se pode negar que ela harmoniza “con la búsqueda de vías alternativas a la solución de los conflictos penales.”⁷⁵⁰ Consoante BALTAZAR JR., “a reparação do dano é um objetivo a ser perseguido, também, pelo direito penal, que reconhece, de modo geral, a mitigação da pena em caso de reparação por parte do agente, o que não é exclusivo do direito penal tributário (CP, arts. 15, 16, 65 III, *b*, e 143).”⁷⁵¹ C. SILVA pondera, ainda, que as normas tutelares dos tributos, “de ordem criminal ou não, objetivam reforçar o crédito fiscal, mediante a cominação de penalidades”, de forma que, “se o crédito fiscal é satisfeito, não existe motivo para insistir na incriminação, contra todas as considerações de política criminal e o entendimento hoje prevalente sobre os fins da pena criminal”. Na realidade, se o pagamento do tributo não retirar a ameaça da pena criminal contra o contribuinte, terá ele mais razão para deixar de recolher as quantias devidas.⁷⁵²

De fato, desde o início da sistematização da repressão penal com o tipo autônomo de *sonegação fiscal* no Brasil, pela Lei nº 4.729/65, era possível localizar (poucos) autores que viam, na extinção da pena pelo conserto do dano, algo compatível com algum ponto da ciência criminal. Nessa linha, cite-se Araçari Leite CAVALCANTI, para quem a extinção da punibilidade (a que era prevista no art. 2º da Lei nº 4.729/65) “*extingue a pena, não o crime*”, pelo que se trata de “*arrependimento eficaz*.”⁷⁵³ Sustenta, por isso, que, nesses casos, “não há

⁷⁴⁹ EISELE, Andreas. *A reparação do dano...*, p. 13.

⁷⁵⁰ BISCAYART, Javier López. *La extinción de la acción penal por pago...*, p. 1349.

⁷⁵¹ BALTAZAR JR., José Paulo. **Crimes Federais**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 454.

⁷⁵² C. SILVA, Juary. **Elementos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 160.

⁷⁵³ CAVALCANTI, Araçari Leite. **Dos crimes de sonegação fiscal: comentários à Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965 e outras normas penais correlatas**. São Paulo: Arapongas Ltda., 1966, p. 157. Itálicos originais. PÉREZ, contrariando a maioria das obras consultadas, não considera a figura da *reparação do dano* equivalente à *desistência* e o *arrependimento*. Para ele, quando se fala de um sujeito que não recolheu o tributo, fala-se em prejuízo econômico ao Fisco. Ou seja, o crime já estaria consumado e o dano causado. Assim, trata-se de um *contribuinte tardio* que se vale da “*confesión de la infracción a la*

de se cogitar de qualquer propositura de ação penal”, porque “não seria boa política ‘fustigar’ o contribuinte que procurou reparar o dano.”⁷⁵⁴ E Ângelo Rafael ROSSI, estudando o mesmo dispositivo legal, assevera que o ato do contribuinte, ao cumprir as obrigações tributárias principais e acessórias, é revelador do seu propósito “de anular, espontaneamente, as consequências prejudiciais, merecendo o seu ato isenção de penalidade.”⁷⁵⁵

Hoje, passados alguns anos de experiência com diferentes redações legais de causas liberação da pena pelo pagamento do tributo em crimes tributários, é possível concluir, seguramente, serem prevalentes os interesses político-fiscais sobre os critérios jurídico-penais atrelados aos chamados *fins da pena*: a tônica é a “arrecadação por meio da instrumentalização do sistema penal.”⁷⁵⁶ Contudo, mesmo assim, o mais importante é que, na prática, “com a efetiva recuperação do bem jurídico tutelado, não subsistiriam razões de política criminal justificadoras da pena.”⁷⁵⁷

Consigne-se não ser procedente a orientação, de um setor da doutrina, de que a causa extintiva em apreço *reduziria* a receita do Estado.⁷⁵⁸ É fato que o contribuinte/acusado sempre acaba recolhendo um valor consideravelmente *maior* do que o nominal: consequência das altas *multas* e dos *juros* sempre exigidos, nessas ocasiões, pelo Fisco. Ou seja, a reparação do dano (compreendendo as diversas formas de satisfação do crédito tributário) pelo contribuinte *sempre* significa um *aumento* da receita do Estado (União, Estados e Municípios), na medida em que a legislação fiscal não contempla hipóteses em que o contribuinte deixe de recolher multa, juros e correção monetária (excepcionando-se, apenas, os casos de *remissão* da dívida). É dizer, administrativizar o Direito Penal para, com ele, otimizar o sistema de exação,

autoridad” (**La punibilidad...**, p. 197).

⁷⁵⁴ Idem.

⁷⁵⁵ ROSSI, Ângelo Rafael. **Crime de sonegação fiscal – Lei nº 4729 de 14-7-65**. Rio de Janeiro: Editôra Jurídica e Universitária Ltda., 1967, p. 72.

⁷⁵⁶ RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das causas de extinção...**, p. 156.

⁷⁵⁷ Idem, p. 151.

⁷⁵⁸ DECOMAIN cogita (embora sem indicar as razões para tanto) a possibilidade de que o benefício contribua mais para a redução das reservas públicas do que para o seu aumento (**Crimes...**, p. 624).

acaba sendo, do ponto de vista gerencial (e abstraindo-se as críticas), algo deveras *lucrativo* para o Estado.⁷⁵⁹

Pelas mesmas razões, não é factível o comum argumento de que a possibilidade de extinção pelo pagamento fomenta a criminalidade pela ausência de intimidação ou de punição.⁷⁶⁰ A perspectiva de suportar uma grande redução de seu patrimônio (sempre em grau maior do que o realmente devido, mercê das graves multas, juros e demais obrigações acessórias) incute, no contribuinte, senão a *mesma* sensação que a causada pela pena criminal, uma *muito semelhante* (ou, dependendo da pessoa, até mais “eficiente”⁷⁶¹), impedindo, assim, reincidência no mesmo ilícito de forma igualmente satisfatória.⁷⁶² Aliás, “é um equívoco acreditar que o efeito intimidativo da pena é capaz de fazer com que todos paguem regularmente os tributos.”⁷⁶³ Nas palavras de CAVALCANTI, o procedimento de quem paga o tributo “deve encarar-se como o desejo de não mais cometer o crime.”⁷⁶⁴

Tratando-se dos efeitos da pena criminal, convém lembrar “a chamada *falência do sistema penitenciário*, com estabelecimentos penais superlotados e os presos entregues ao Deus dará, sem qualquer resquício de ressocialização.” Essa crise interna do sistema penal, que, até o momento, parece incurável, é sempre uma boa razão para que se prefira a causa extintiva de punibilidade pelo

⁷⁵⁹ Ou, como aduz ROSENTHAL, ao comentar a extinção da punibilidade pela reparação do dano em crimes tributários: “se há nessa seara qualquer rastro de mercantilização do Direito Penal, este se refere, pensamos, à própria incriminação das condutas descritas nas leis citadas, que visam simplesmente obrigar ao atendimento à imposição fiscal, verdadeira norma de rejeição social” (**A punibilidade e sua extinção...**, p. 108).

⁷⁶⁰ Também nesse sentido: TORRES, Márcio Andrade, CUKIERKOM, Maria Cristina Barongeno. *A extinção da punibilidade pelo pagamento, antes do oferecimento da denúncia, das contribuições previdenciárias descontadas dos empregados*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 40, abril/1996, p. 5.

⁷⁶¹ Discorrendo sobre os benefícios da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, BRITO MACHADO conclui que “não haverá estímulo à sonegação, desde que sejam aplicadas penas pecuniárias severas e a fiscalização tributária seja eficiente” (BRITO MACHADO, Hugo de. **Estudos...**, p. 231).

⁷⁶² Como conclui SCHMIDT, “parece que *uma fiscalização tributária efetiva é o melhor caminho para a prevenção da sonegação* (...). Se o sujeito passivo da obrigação tributária contar com um razoável grau de certeza de que a sua sonegação será descoberta e, a partir disso, terá ele de pagar não só o valor principal como, ademais, pesadas multas, aí sim poderemos falar, talvez, numa possível eficácia nos meios preventivos às lesões ao erário público” (**Exclusão da punibilidade...**, p. 74-75. Itálicos não originais).

⁷⁶³ BRITO MACHADO, Hugo de. **Estudos...**, p. 231. Lembre-se que, para esse autor, “constitui hipocrisia negar que a criminalização do ilícito tributário tem inegável caráter utilitarista, pois, se a razão de ser da criminalização é compelir as pessoas ao pagamento, como de fato é, pagar o tributo com os acréscimos legais satisfaz plenamente os objetivos da lei” (p. 231).

⁷⁶⁴ CAVALCANTI, Araçari Leite. **Dos crimes de sonegação fiscal...**, p. 157.

pagamento do tributo do que o aumento da população carcerária, que sobrevive em condições deletérias.⁷⁶⁵ E, do ponto de vista da atividade comercial dos contribuintes, a eventual prisão do “produtor de tributos” equivale, por um lado, à “pena de morte” da sua empresa, “com todas as nocivas conseqüências sociais”; enquanto, por outro lado, aqueles que “não pagam seus débitos” não são “presos por dívidas.”⁷⁶⁶

Portanto, a extinção da punibilidade pelo pagamento integral do montante devido, além de reparar os prejuízos e, ainda, *acrescer* aos cofres públicos, poupa o cidadão da *desumanização* que cárcere proporciona⁷⁶⁷ e elide a reiteração de novos delitos de mesma espécie, dispensando, de quebra, os gastos que seriam exigidos para o custeio da *ação penal*. “Que mal há nisso?”, indaga FARIA JR.⁷⁶⁸ A única resposta condigna é: nenhum. O que deve ser criticado, em verdade, é o fundamento *utilitário* com que se *criminalizou* a sonegação fiscal no Brasil, e não a consequente norma da *extinção da punibilidade* pelo pagamento do tributo.

⁷⁶⁵ C. SILVA, Juary. *Elementos...*, p. 161. Itálicos originais. O autor propõe que, ainda que não houvesse causa legal de extinção da punibilidade pela reparação do dano, ela deveria ser determinada pelo juiz, em face da “normação positiva da *desistência voluntária* e do *arrependimento eficaz*” (p. 161. Itálicos originais).

⁷⁶⁶ FARIA JR., César de. *Crimes contra a ordem tributária...*, p. 75. Isso tudo em um contexto preenchido pelo “descrédito da classe política na boa aplicação dos dinheiros públicos”, o que “tanto desestimula a arrecadação” e leva o autor a, inclusive, questionar a legitimidade do poder público para exigir o cumprimento de obrigações públicas (p. 75). C. SILVA reconhece que, no Brasil, inexistente a consciência generalizada de que os ilícitos tributários devam constituir crimes, por duas razões: *a)* entende, o cidadão, que o não pagamento do tributo é uma defesa do próprio patrimônio “em relação às investidas do Fisco”; *b)* “os poderes gerais do Fisco já são extensos e até excessivos, de modo a assegurar-lhe a prelevação dos tributos apenas com instrumentos cíveis, sem qualquer necessidade de recurso à coerção última, que é a penal” (*Elementos...*, p. 8). ROSENTHAL expõe pensamento semelhante, ao afirmar que, em um país como o Brasil, “onde a carga fiscal é desmesurada se comparada à efetiva contraprestação oferecida pelo Estado”, o descumprimento das obrigações fiscais normalmente não causa desconforto moral aos contribuintes (*A punibilidade e sua extinção...*, p. 108). Ou seja, a criminalização da sonegação fiscal seria, em nosso país, norma de *rejeição* (e não de *aceitação*) social.

⁷⁶⁷ Em que pese a discussão sobre a crise do sistema punitivo ser ampla e complexa, calha conferir o que José Luis Guzmán DALBORA considerou a respeito, precisamente porque o fez em prol das causas de extinção da punibilidade e em favor da redução das penas privativas de liberdade: “es un hecho observado de antiguo que la prisión no reduce las tasas de la criminalidad, a las que, antes bien, deja inalteradas, cuando no estimula el proceso inverso, un aumento cuantitativo y cualitativo de los delitos. El clamoroso fracaso de la ideología del tratamiento resocializador vino a demostrar algo sabido desde el siglo XIX: que la cárcel, con sus condiciones innaturales de reincidencia, recaída a que favorecen la mácula jurídica, el desamparo institucional y el estigma social que ha de soportar quien resultó liberado, cuanto porque, al corroer el entorno humano del preso, sentencia indirectamente a otras personas a un quiebre existencial que puede desembocar el crimen” (*La pena y la extinción de la responsabilidad penal – Primera parte*. Montevideo/Buenos Aires: B de F, 2009, p. 251).

⁷⁶⁸ Idem.

PARTE III – A NATUREZA TRIBUTÁRIA DO CRIME DE DESCAMINHO

Capítulo 1 – O descaminho e os crimes contra a ordem tributária

“Não há razão lógica para se tratar o crime de descaminho de maneira distinta daquela dispensada aos crimes tributários em geral.”⁷⁶⁹

1. Histórico legal do crime de descaminho no Brasil

MAGALHÃES NORONHA afirma que foram encontrados vestígios da criminalização do contrabando “em Roma e na Idade Média”⁷⁷⁰, o qual, desde a sua gênese, sempre apresentou duas modalidades: “uma que se referia à importação e à exportação de mercadorias proibidas e outra relacionada com *fraude fiscal*.”⁷⁷¹ Embora não se possa afirmar fosse conhecida como *descaminho*, desde tempos remotos essa segunda modalidade esteve contemplada (ao menos no Brasil) pela espécie legal do contrabando e quase sempre de forma implícita – do que é resultado a rubrica legal do art. 334 do CP (“contrabando *ou* descaminho”). Isso significa que qualquer pesquisa histórica sobre o descaminho será, invariavelmente, uma pesquisa histórica sobre o contrabando.⁷⁷²

FRAGOSO aponta que o surgimento da repressão dos ilícitos de contrabando e descaminho no Brasil motivou-se pela criação das alfândegas e o respectivo estabelecimento de “privilégios e regalias, em relação a certos gêneros de comércio.”⁷⁷³ Vicente Pinto de ALBUQUERQUE NASCIMENTO pesquisou sobre a origem dos regulamentos fiscais e das alfândegas brasileiras. Estima-se

⁷⁶⁹ STJ – HC 67415 – 6ª T. – Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura – DE de 28.9.09. Itálicos não originais.

⁷⁷⁰ MAGALHÃES NORONHA, Edgard. **Direito Penal – dos crimes contra a saúde pública a disposições finais**. v. 4º. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1968, p. 393. No mesmo sentido, JAPIASSÚ: “o contrabando é delito de criação bastante antiga, havendo vestígios de sua existência remontando à Roma Antiga” (**O Contrabando...**, p. 17).

⁷⁷¹ JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. **O Contrabando...**, p. 18. Itálicos não originais.

⁷⁷² Também permite concluir nesse sentido a investigação de Guilhermino CESAR. Embora direcionada à história da prática do contrabando em uma determinada região do Brasil, ela resgata as origens do delito inclusive em outros países, desde o século XVIII, relacionando-as, por vezes, com aspectos sociológicos de diferentes comunidades (**O contrabando no sul do Brasil**. Caxias do Sul: Universidade de Caxias do Sul; Porto Alegre: Escola Superior de Teologia São Lourenço de Brindes, 1978).

⁷⁷³ FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de Direito Penal – arts. 293 a 359. Parte Especial**. v. 4º. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1965, p. 1170-1171.

que a primeira casa alfandegária tenha sido edificada em 1549, na Bahia, na qual se iniciou, em seguida, a arrecadação das rendas correspondentes.⁷⁷⁴ Como indica FRAGOSO, “êsse sistema era comum em nossa legislação, aparecendo nos alvarás de 3 de dezembro de 1750 e no decreto de 11 de junho de 1808.” O jurista identificou que, naquela época, as Ordenações do Reino cominavam penas graves ao contrabando e ao descaminho, como a morte e o degredo; contudo, as penas normalmente aplicadas eram as de confisco e de perdimento da coisa.⁷⁷⁵

J. GOMES DA SILVA revela que foi somente após a *Carta Régia* de 28 de janeiro de 1808 (a qual permitiu a abertura dos portos nacionais ao mercado ultramarino) que o “contrôle do comércio, da navegação, da exportação e a arrecadação fiscal” tornaram-se efetivos, tendo, até então, imperado “o regime da desordem, da pirataria e do contrabando, nas costas brasileiras.”⁷⁷⁶ Aliás, antes desse marco “a exportação ou importação de mercadorias achava-se condicionada à intermediação de Portugal.”⁷⁷⁷

Para o controle e a fiscalização do maior fluxo comercial nas alfândegas, foi criada, em 1809, a *Divisão Militar da Guarda Real da Polícia*, “particularmente voltada à repressão do contrabando e do descaminho”, cujos membros ficavam com as mercadorias apreendidas como *prêmios*. E os processos eram de competência do *Juízo de Contrabandos*, do qual se localizaram decisões até 1820.⁷⁷⁸ GOMES DA SILVA faz uma extensa lista de, ao que parece, todos os atos normativos editados no Brasil relacionados ao contrabando e a fraudes aduaneiras desde 1606 até 1952⁷⁷⁹, possibilitando a conclusão de que o aumento do interesse estatal na repressão desses ilícitos fez-se relevante apenas a partir de meados do século XIX.

⁷⁷⁴ ALBUQUERQUE NASCIMENTO, Vicente Pinto de. **O Contrabando em face da Lei**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1960, p. 17-18.

⁷⁷⁵ FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de Direito Penal...**, p. 1171. Para um histórico do crime de contrabando no período do Brasil colonial, vide: JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. **O contrabando...**, p. 26-36.

⁷⁷⁶ GOMES DA SILVA, J. *Contrabando e descaminho*. In CARVALHO SANTOS, J. M. de (Coord.). **Repertório enciclopédico do Direito Brasileiro**. v. XII. Rio de Janeiro: Borsoi, 1974, p. 155.

⁷⁷⁷ LIMA DE CARVALHO, Márcia Dometila. **Crimes de contrabando e descaminho**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 6.

⁷⁷⁸ LIMA DE CARVALHO, Márcia Dometila. **Crimes de contrabando...**, p. 10.

⁷⁷⁹ GOMES DA SILVA, J. *Contrabando e descaminho...*, p. 154-163. Para um aprofundamento nessa pesquisa histórica, vide: FARIA, Milton. **Contrabando X Legislação**. Rio de Janeiro: Récorde, 1961.

SIQUEIRA localiza a origem da distinção entre *contrabando* (que significa “introduzir a venda de um objecto de commercio prohibido”) e *descaminho* (que “só tem por fim fraudar os direitos impostos pelo Soberano” sobre mercadorias de comércio permitido, cujo “effeito é alterar um ramo das rendas do Estado”) em Portugal, “na legislação existente antes da nossa independência, e doutrina dominante.”⁷⁸⁰ Contudo, após a independência brasileira, o Código Criminal do Império (16 de dezembro de 1830) previu, no seu art. 177⁷⁸¹, um tipo *fundido* de *contrabando* e de *descaminho* (embora sob o nome apenas do primeiro). O Código Penal português que veio pouco após o nosso (Decreto de 10 de dezembro de 1852) seguiu a tradição que previa os crimes de contrabando e descaminho separadamente (arts. 279⁷⁸² e 280⁷⁸³, respectivamente). O mesmo ocorreu com o Código Penal português seguinte (Decreto de 20 de setembro de 1886, arts. 279⁷⁸⁴ e 280⁷⁸⁵).

O interessante é que, diferentemente de como é hoje, o art. 177 do Código do Império não estava arrolado dentre os delitos contra a Administração Pública (como o estavam, p.ex., a prevaricação, o suborno, a concussão e o abuso de poder – arts. 129 e ss.), mas sob o Título VI, “Dos crimes contra o Thesouro Publico, e propriedade publica”, em um capítulo próprio (“Capítulo III – Contrabando”). Importa anotar que “Thesouro Nacional” foi o nome dado pela Constituição de 25 de março de 1824 à *Fazenda Nacional* (art. 170⁷⁸⁶). Isso permite afirmar que o crime de *contrabando*, à época, já aglutinava o

⁷⁸⁰ SIQUEIRA, Galdino. **Direito Penal Brasileiro**..., p. 406.

⁷⁸¹ “Art. 177. Importar, ou exportar generos, ou mercadorias prohibidas; ou não pagar os direitos dos que são permittidos, na sua importação, ou exportação. *Penas - perda das mercadorias ou generos, e de multa igual á metade do valor delles.*”

⁷⁸² “Aquelle, que importar, ou exportar mercadorias, generos, ou quaesquer objectos de que a Lei prohibir a importação, ou exportação, *será punido com multa*, conforme a sua renda, de um mez a tres annos.”

⁷⁸³ “Aquelle, que importar, ou exportar quaesquer mercadorias, generos, ou outros objectos, sem que tenha pago os direitos estabelecidos pela Lei para essa importação ou exportação; (...) *será punido com a pena de multa*, conforme a sua renda, de um mez a um anno.”

⁷⁸⁴ “Contrabando é a importação ou a exportação fraudulenta de mercadorias, cuja entrada ou saída seja absolutamente prohibida.”

⁷⁸⁵ “Descaminho é todo e qualquer acto fraudulento, que tenha por fim evitar, no todo ou em parte, o pagamento dos direitos e impostos estabelecidos sobre a entrada, saída ou consumo das mercadorias.”

⁷⁸⁶ “Capítulo III – Da Fazenda Nacional: art. 170. A Receita, e despeza da Fazenda Nacional será encarregada a um Tribunal, debaixo de nome de ‘Thesouro Nacional’ aonde em diversas Estações, devidamente estabelecidas por Lei, se regulará a sua administração, arrecadação e contabilidade, em reciproca correspondencia com as Thesourarias, e Autoridades das Provincias do Imperio.”

descaminho (cujo nome, no entanto, sequer era mencionado no Código imperial), que ostentava inequívoco vínculo com a tutela das *receitas tributárias*. Para LIMA DE CARVALHO, a repressão penal do *descaminho*, naquela época, teria sido muito *branda*, “limitando-se a sanções de ordem pecuniária – perda das mercadorias ou gêneros e multa igual à metade do seu valor”. Para a autora, tal benevolência da lei seria reflexo do “exagerado” “cunho liberalista” da Constituição de 1824.⁷⁸⁷ Ao menos quanto à forma de punição (pena pecuniária), o Código brasileiro de 1830 esteve em harmonia com a legislação portuguesa.

No Código Penal português de 1852, o *descaminho* era punido exclusivamente com a *multa*, e, no Código Penal português de 1886, “fonte do nosso”⁷⁸⁸ de 1890, o *descaminho deixou de ser punido* criminalmente, pois, no art. 281º, o legislador europeu, na parte da sanção, mandava: “sobre a matéria desta secção observar-se-hão as disposições das leis especiais.” Ademais, no Código de 1852, ao *descaminho* a pena cominada era menos grave do que a do *contrabando*, o que, para Francisco António Fernandes da SILVA FERRÃO, constituiu um acerto do legislador, já que aquele é menos prejudicial à coletividade do que este.⁷⁸⁹

O contexto histórico indica que penas meramente pecuniárias e administrativas realmente representavam, à sociedade brasileira, durante quase todo o século XIX (espaço entre o Código de 1830 e o Código de 1890), uma reação suficiente à *fraude aduaneira* – o que é compreensível, haja vista que: por um lado, as sanções de *perda* das mercadorias *mais* o pagamento de multa igual à *metade* do valor delas poderiam gerar um prejuízo do qual o comerciante talvez nunca mais se recuperasse (ou seja, havia a repressão e a prevenção); por outro lado, a quantia representada pelo *valor venal* das mercadorias *mais* a *multa* era um acréscimo ao patrimônio público muito maior do que o valor dos tributos sonegados (ou seja, a receita pública era beneficiada). É dizer, além de reprimir o

⁷⁸⁷ LIMA DE CARVALHO, Márcia Dometila. **Crimes de contrabando...**, p. 10.

⁷⁸⁸ SIQUEIRA, Galdino. **Direito Penal Brasileiro, Parte Especial**. Rio de Janeiro: Jacintho Ribeiro dos Santos, 1924, p. 409.

⁷⁸⁹ SILVA FERRÃO, Francisco António Fernandes da. **Theoria do Direito Penal applicada ao Codigo Penal portuguez comparado com o Codigo do Brazil, leis patrias, codigos e leis criminaes dos povos antigos e modernos**. v. VI. Lisboa: Imprensa Nacional, 1857, p. 36.

fato, o Estado auferia mais receita do que somente com o pagamento dos tributos aduaneiros.⁷⁹⁰

O Código Penal de 1890 previa, no art. 265⁷⁹¹, o crime de *contrabando*. Apesar de o tipo penal preservar a descrição da *sonegação fiscal*, a rubrica legal não trouxe, novamente, o nome *descaminho*, motivo pelo qual os estudos a respeito da sonegação fiscal aduaneira daquela época foram geralmente feitos sob o tema *contrabando*⁷⁹² – nome que designava, naturalmente, ambos os delitos. Novamente, esse dispositivo foi previsto sob o Título VII, “Dos crimes contra a *fazenda publica*”, cujo capítulo único (denominado “Do Contrabando”) contava somente com o art. 265.

As penas, no Código de 1890, foram agravadas e passaram a ser de um a quatro anos de privação da liberdade e multa. Segundo GARCIA, o art. 265 do Código de 1890 era análogo à disposição do Direito português então vigente, no qual, em que pese o contrabando fosse previsto separadamente da fraude fiscal, também a sonegação sancionada como descaminho era apenas a “concernente aos impostos de importação, exportação e consumo de mercadoria”⁷⁹³ e não a outros tributos.⁷⁹⁴

Uma definição interessante do tipo do art. 265 é a fornecida por Alfredo Pinto ARAUJO CORRÊA.⁷⁹⁵ Lembrando que um dos significados da palavra

⁷⁹⁰ Para ARANHA, o Código de 1830, nessa parte, foi “bem inspirado por não ser severo demais nem benevolento em extremo” (**Guia Aduaneiro**. 2. ed. Belém: Guajarina, 1923, p. 213).

⁷⁹¹ “Art. 265. Importar ou exportar, generos ou mercadorias prohibidas; evitar no todo ou em parte o pagamento dos *direitos e impostos estabelecidos sobre a entrada, sahida e consumo de mercadorias* e por qualquer modo illudir ou defraudar esse pagamento: *Pena – de prisão cellular por um a quatro annos, além das fiscaes.*”

⁷⁹² PIRAGIBE indica várias leis e atos normativos, publicados entre 1897 e 1921, que regularam condutas similares ao contrabando e à sonegação de tributos, embora nenhuma delas haja utilizado a palavra descaminho (**Diccionario de Jurisprudencia Penal do Brasil**. v. 1. São Paulo: Livraria Academica Saraiva & Cia., 1931, p. 207).

⁷⁹³ GARCIA, Basileu. *Sonegação fiscal e falsidade ideológica*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 48, v. 281, mar./ 1959, p. 59.

⁷⁹⁴ O Código Penal português de 1886 previa, em seu art. 280º, que “descaminho é todo e qualquer acto fraudulento, que tenha por fim evitar, no todo ou em parte, o pagamento dos *direitos e impostos estabelecidos sôbre a entrada, saída ou consumo das mercadorias.*” Para uma perspectiva doutrinária da repressão administrativa e criminal aos ilícitos aduaneiros em Portugal (de acordo com o Código Penal atual, de 1982), vide: PINHO, José Cândido de. **Contrabando e descaminho: regulamento das alfândegas anotado; formulário**. Coimbra: Livraria Almedina, 1984.

⁷⁹⁵ ARAUJO CORRÊA e Augusto Olympio VIVEIROS DE CASTRO são autores das primeiras publicações brasileiras conhecidas a respeito do contrabando (que, à época, significava, também, o *descaminho*) previsto no Código Penal de 1890. Embora a obra de ARAÚJO CORRÊA aqui pesquisada

bando é proclamação ou anúncio público, informa que *contrabando* quer dizer contra o bando, ou seja, *contra a lei*.⁷⁹⁶ É que “muitos principes publicavam d’antes os seus editos por bando” e o contrabando era visto “como procedimento contra o edito”: é assim que “em commercio se entende a importação ou exportação de generos prohibidos.”⁷⁹⁷ Mas emendou a advertência: o contrabando “não deve ser confundido com o delicto de *descaminho* aos direitos; porque este dá-se nos generos de entrada e sahida livre; este é um roubo à fazenda pública; o contrabando é uma desobediencia ou transgressão da lei, propriamente fallando.”⁷⁹⁸ Para o autor, embora o Código não haja identificado o tipo legal com dois nomes (como o faz o CP de 1940, art. 334), é certo que se confundiram, nele, “factos muitissimo diversos – com effeito, generos ou mercadorias prohibidas são cousas differentes de mercadorias furtadas ao pagamento dos direitos de importação etc.”⁷⁹⁹

SIQUEIRA inicia seus comentários ao art. 265 do Código de 1890 destacando a dissonância entre a rubrica “Dos crimes contra a fazenda publica” – no plural – e o fato de se destinar a apenas um crime – o contrabando –, que o

seja a de 1907, na sua p. V ele informa que já havia editado o **Processo de apprehensão por contrabando**, em 1896, que se esgotou rapidamente. Considerando que “o contrabando merece um estudo sério, pois algumas decisões prejudicam os cidadãos, ao mesmo tempo que rebaixam a Administração Publica, que é sempre a responsavel, porque não soube ou não quis cumprir o seu papel” (p. VI), decidiu sistematizar e complementar seu estudo, para republicá-lo, em 1907, sob o título **O contrabando e seu processo**. Antes desse último livro, conhece-se, especificamente sobre o mesmo assunto, apenas VIVEIROS DE CASTRO, Augusto Olympio. **O Contrabando**. Rio de Janeiro: Domingos de Magalhães, 1898. Esse autor publicou, em 1923, novo estudo sobre o assunto (VIVEIROS DE CASTRO, Augusto Olympio. *Contrabando*. In **Revista do Supremo Tribunal Federal**, Rio de Janeiro, v. LIV, jul./1923), no qual afirmou ter revisto, em partes, sua obra anterior.

⁷⁹⁶ SIQUEIRA adiciona que contrabando passou a significar, “em sentido geral, qualquer acção contraria a um edito de um logar. Passou a denotar especialmente a violação de leis fiscaes ou aduaneiras, significando o commercio que se faz contra as leis do Estado” (SIQUEIRA, Galdino. **Direito Penal Brasileiro, Parte Especial**. Rio de Janeiro: Jacintho Ribeiro dos Santos, 1924, p. 405-406).

⁷⁹⁷ Quanto ao *contrabando*, a doutrina em geral entende que a *clandestinidade* da operação é menos importante do que o fato de ser a mercadoria *proibida*. No dizer de Benjamim MORAIS, “no contrabando, a clandestinidade é de todo irrelevante. Fazer entrar no país mercadoria proibida, ou fazer dêle sair mercadoria proibida, seja às ocultas, seja às escâncaras, é crime da mesma maneira. O que é essencial é que se trate de mercadoria *proibida*. Pode a proibição ser absoluta, ou pode ser ainda relativa, seja no que se refere ao tempo, ou no que diz respeito à forma. Mas deve tratar-se de proibição”, sendo que apenas se poderá considerar *proibida* a mercadoria que “conste de uma relação proibitiva” (*O delicto de contrabando*. In **Estudos de Direito e Processo Penal em homenagem a Nélson Hungria**. Rio de Janeiro: Forense, 1962, p. 267-268. Itálicos originais).

⁷⁹⁸ ARAUJO CORRÊA, Alfredo Pinto. **O contrabando e seu processo**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1907, p. 1. Itálicos não originais.

⁷⁹⁹ ARAUJO CORRÊA, Alfredo Pinto. **O contrabando**..., p. 1-2.

autor define como “*crime aduaneiro*”. Explica que o crime de contrabando integra o “complexo de leis que protege o *fisco*.”⁸⁰⁰ No ordenamento jurídico lusitano então vigente (Código Penal de 1886), o *descaminho* era considerado um crime brando; o Código brasileiro de 1890, porém, “reuniu em um mesmo conceito as espécies que o direito português distinguia.”⁸⁰¹ O catedrático carioca é contrário à inclusão do contrabando no Código Penal, entendendo que deveria configurar mera infração administrativa descrita em “lei e regimentos especiaes, á exemplo do que se verifica em outros paizes.”⁸⁰²

Para Augusto Olympio VIVEIROS DE CASTRO, embora as sanções administrativas anteriores a 1890 fossem benevolentes (pena de perdimento e multa, cfe. Código de 1830), o legislador, quando criminalizou a conduta, “cahiu no extremo opposto, estabelecendo penalidade excessivamente rigorosa”⁸⁰³, qual seja, a de prisão por um a quatro anos (e multa). Registra que, inicialmente, o contrabando era julgado pelo Júri Federal, que sempre absolvía os acusados – “não me consta condenação alguma”. Por isso, a Lei nº 515, de 3 de novembro de 1898, sujeitou o delito ao julgamento dos Juízes Federais. “O defeito”, explica, “não é dos juizes encarregados de applicar as leis, e sim da penalidade estabelecida nessas leis, sendo urgente reformal-a de forma radical e completa.”⁸⁰⁴ VIVEIROS DE CASTRO também critica o fato de que o *contrabando* foi tratado como um crime comum, quando poderia bem ser considerado “uma simples contravenção aduaneira, regulada pela respectiva legislação.” E justifica:

“a fraude aduaneira não offende ao sentimento medio de *probidade* do nosso povo, nem ao seu *misoneismo*; portanto, elle nunca achará justo que se prive da liberdade quem, no seu conceito, não commetteu crime algum. Nenhum legislador, digno desse nome, deixará de tomar em consideração o modo de pensar do povo para o qual legisla, sob pena de fazer leis destinadas a não serem

⁸⁰⁰ SIQUEIRA, Galdino. **Direito Penal Brasileiro, Parte Especial**. Rio de Janeiro: Jacintho Ribeiro dos Santos, 1924, p. 405. Itálicos não originais.

⁸⁰¹ SIQUEIRA, Galdino. **Direito Penal Brasileiro...**, p. 406.

⁸⁰² Idem, p. 407.

⁸⁰³ VIVEIROS DE CASTRO, Augusto Olympio. **O Contrabando**. Rio de Janeiro: Domingos de Magalhães, 1898, p. 44.

⁸⁰⁴ VIVEIROS DE CASTRO, Augusto Olympio. **O Contrabando...**, p. 45-47.

cumpridas, facto, infelizmente, não raro entre nós.”⁸⁰⁵

Para o jurista, “a opinião pública” está “perfeitamente justificada não ligando á prática do descaminho uma idea deshonrosa; só os espíritos de eleição consideram-n’o uma improbidade.”⁸⁰⁶ Acrescenta, ainda, que, “em todas as épocas e em todos os paizes, a pratica do contrabando nunca revoltou” o povo; pelo contrário: “a opinião publica sempre sympathizou com os contrabandistas, considerando a sua profissão perfeitamente innocente, sinão indispensavel no mecanismo social.”⁸⁰⁷ Frisa que, apesar de punições abusivas que existiram em várias nações de diversas culturas, a prática do contrabando não se havia, até aquele momento, reduzido ou eliminado.⁸⁰⁸ Como sugestão de alternativa para a repressão criminal, VIVEIROS DE CASTRO cita a responsabilização do contrabandista com altas penas pecuniárias, a serem revertidas à Fazenda⁸⁰⁹ – nos moldes de como era feito na época do Império.

A *Consolidação das Leis Penais*, inspirada em compilação organizada e publicada por Vicente PIRAGIBE (sob o título *Código Penal Brasileiro, completado com as leis modificadoras em vigor*), foi aprovada pelo Decreto 22.213, de 14 de dezembro de 1932. Ela era o Código Penal de 1890 acrescido de várias leis penais então vigorantes e relacionava, nas alíneas *a* a *g* do §1º do art. 265, os casos que se deveriam equiparar ao contrabando (e ao descaminho). Estavam previstas as condutas: *a*) de fabricação de produtos nacionais como se

⁸⁰⁵ VIVEIROS DE CASTRO, Augusto Olympio. *Contrabando*. In **Revista do Supremo Tribunal Federal**, Rio de Janeiro, v. LIV, jul./1923, p. 495. Itálicos originais. Essa opinião não significa que o autor concordasse com tal realidade. Referindo-se à “*animadversão contra o Governo*” como uma das causas da criminalidade aduaneira, ele pondera que tal sentimento somente pode ser combatido “fortalecendo-se a consciencia juridica do nosso povo, desenvolvendo o seu sentimento de dever civico” (**O Contrabando...**, p. 33. Itálicos originais). Em comentários à opinião de VIVEIROS DE CASTRO, José Henrique PIERANGELI entendeu “serem válidos os argumentos, ainda que com reservas, no que respeita ao descaminho, porque este pode ser coibido não somente com a redução das alíquotas aduaneiras, mas também com penas administrativas, como a perda das mercadorias ou gêneros e multa, sem recorrer a uma sanção penal, solução que vigorou durante o período imperial.” Porém, quanto ao contrabando, o autor firma a posição de que a sanção penal ainda é de rigor, pois seria de conduta de maior nocividade (PIERANGELI, José Henrique. **Manual de Direito Penal brasileiro, Parte Especial**. v. 2. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 901-902).

⁸⁰⁶ VIVEIROS DE CASTRO, Augusto Olympio. *Contrabando*. In **Revista do Supremo Tribunal Federal**, Rio de Janeiro, v. LIV, jul./1923, p. 496.

⁸⁰⁷ VIVEIROS DE CASTRO, Augusto Olympio. *Contrabando...*, p. 498.

⁸⁰⁸ Idem, p. 499-500.

⁸⁰⁹ Idem, p. 501.

fossem estrangeiros; *b*) de navegação irregular de cabotagem; *c*) de importação de mercadoria com falsa indicação de procedência; *d*) de exportação de ouro, prata e outros metais; *e*) de produção de documentos falsos vinculados à importação; *f*) de permitir a importação fraudulenta; *g*) de adquirir ou guardar mercadorias importadas fraudulentamente. A redação do *caput* manteve-se a mesma, como pequenas diferenças nas penas cominadas para algumas alíneas.⁸¹⁰ Em verdade, essas alíneas não constituíram inovações, tendo sido apenas compiladas, pelo citado autor, a partir de leis esparsas já existentes.⁸¹¹

Quando sob a égide do Código Penal de 1940 – que não seguiu a tradição portuguesa de *diferenciar* o contrabando do descaminho, mas a brasileira, de 1830, 1890 e 1932, de *fundir* ambos em um tipo legal único⁸¹² –, uma das maiores críticas ao art. 334 foi feita por J. de MAGALHÃES DRUMMOND, para quem, “tecnicamente”, trata-se de um dos “dispositivos mais imperfeitos do Código.” Na medida em que um Código deve ser um *definidor* de crimes, e “isso é que o Código Penal brasileiro não faz” no art. 334, ele “nega a si próprio, enquanto Código.”⁸¹³ O motivo principal dessa posição do autor é que “o Código não nos dá tôda a conceituação de contrabando ou descaminho, mas apenas uma parte dela, apenas a noção de alguns dos fatos como tais incrimináveis.”⁸¹⁴

HUNGRIA reconhece a diferenciação que sempre se fez entre *contrabando* e *descaminho*, à qual o Código atual “parece, pelo menos *prima facie*, haver aderido.”⁸¹⁵ Porém, nota que o codificador “fê-lo sem muita convicção, pois absteve-se de escandir sob títulos rigorosamente privativos as duas espécies criminais”, reunindo-as sob uma mesma e “*neutra*” rubrica – “de modo a fazer supor que a qualquer das modalidades não será impróprio qualquer

⁸¹⁰ Vide: PIRAGIBE, Vicente. **Consolidação das Leis Penais**. Rio de Janeiro: Typ. do Jornal do Commercio Rodrigues & C., 1933, p. 125-127.

⁸¹¹ Como, p.ex.: Decreto 123, de 11 de novembro de 1892, art. 4º; Decreto 1425 B, de 28 de novembro de 1905, art. 1º; Lei nº 4.440, de 31 de dezembro de 1921, art. 56.

⁸¹² Enquanto os códigos anteriores sequer mencionavam o *descaminho*, o Código de 1940, ao menos, reconheceu a sua existência (em que pese o tenha igualado ao *contrabando*).

⁸¹³ MAGALHÃES DRUMMOND, J. de. **Comentários do Código Penal – art. 250 a 361**. v. IX. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1944, p. 353.

⁸¹⁴ MAGALHÃES DRUMMOND, J. de. **Comentários...**, p. 355.

⁸¹⁵ HUNGRIA, Nélson. **Comentários ao Código Penal – arts. 250 a 361**. v. IX. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1959, p. 432.

dêses *nomina juris*.”⁸¹⁶ Conclui que “bem andou” o legislador brasileiro, “reconhecendo a íntima afinidade e, por vezes, identidade entre contrabando e descaminho.”⁸¹⁷ O fato é que em várias outras leis brasileiras a palavra *contrabando* foi empregada com o significado de *descaminho*⁸¹⁸, o que propiciou a confusão e o prejuízo dogmático ao adequado trato desse crime tributário. MAGALHÃES NORONHA esclarece que, entretanto, a sinonímia das expressões “*não tem a força de mudar o que está na natureza dos fatos*”: “a ação física do contrabando é uma; a do descaminho, outra.”⁸¹⁹

Benjamim MORAIS define o descaminho como a ação consistente “em iludir o pagamento de direito ou impôsto aduaneiro, ou, ainda, do impôsto de consumo da mercadoria.”⁸²⁰ Embora um mesmo fato não possa “ser considerado, ao mesmo tempo, contrabando e descaminho”, o autor lembra que, realmente, “o contrabando e o descaminho (...) já apresentaram confusões no passado”, daí porque, “em muitos lugares, a palavra *contrabando* ser usada para significar a sonegação de impôsto alfandegário, em lugar de *descaminho*.”⁸²¹ Ao seu ver, no Direito brasileiro foi feita, posteriormente, a distinção entre as duas espécies delitivas, “com tal clareza que já não se justificava a igualdade de penas: para o contrabando a pena devia ser maior; *para o descaminho, sempre menor*.”⁸²² Efetivamente, há autores, de ontem e de hoje, que veem o contrabando e o descaminho como sinônimos ou como dois fragmentos distintos de uma mesma figura de ilícito⁸²³; mas, a rigor, são crimes completamente distintos, que

⁸¹⁶ HUNGRIA, Nélson. **Comentários**..., p. 374. Itálicos originais.

⁸¹⁷ Idem, p. 433.

⁸¹⁸ Como percebe ASSIS TOLEDO, Francisco de. *Descaminho*. In FRANÇA, R. Limongi (Coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito**. v. 24. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 11.

⁸¹⁹ MAGALHÃES NORONHA, Edgard. **Direito Penal – dos crimes contra a saúde pública**..., p. 394. Itálicos não originais.

⁸²⁰ MORAIS, Benjamim. *O delito de contrabando*. In **Estudos de Direito e Processo Penal em homenagem a Nélson Hungria**. Rio de Janeiro: Forense, 1962, p. 265.

⁸²¹ MORAIS, Benjamim. *O delito de contrabando*..., p. 268. Itálicos originais.

⁸²² Idem, p. 269. Itálicos não originais. A compreensão de que o descaminho é um delito menos grave do que o contrabando é localizável desde o século XIX, com SILVA FERRÃO (**Theoria do Direito Penal**..., p. 36) e com VIVEIROS DE CASTRO (**O Contrabando**..., p. 13-14), e é mantida até hoje (vide JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. **O Contrabando**..., p. 112; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de Direito Penal**..., p. 901-902).

⁸²³ Para Antonio BENTO DE FARIA, interpretando o art. 265 do Código de 1890, “o contrabando caracteriza-se essencialmente pela *occultação dolosa* de mercadorias, afim de importá-las ou exportá-las, quer infringindo a proibição, quer para subtrair-las ao pagamento dos direitos fiscais” (**Anotações**

deveriam ser disciplinados não apenas em dispositivos separados, mas em capítulos diferentes do Código Penal.

Diferentemente de VIVEIROS DE CASTRO, acima visto, HUNGRIA⁸²⁴ e FRAGOSO⁸²⁵ consideram correta a criminalização da fraude aduaneira, no que são acompanhados por MAGALHÃES NORONHA, assim: “não cremos que nosso povo assista com satisfação ou alegria a criação de fortunas à custa do assalto ao erário público, cuja finalidade outra não é senão prover às necessidades e interesses dêsse mesmo povo.”⁸²⁶ Essa questão, de fato, não é pacífica. Desde a época do Brasil colônia já se questionava a possibilidade de se considerar crime a fraude aduaneira.⁸²⁷ MAGALHÃES DRUMMOND, sobre o

Theorico-Praticas ao Codigo Penal do Brazil. Rio de Janeiro: Papelaria União, 1904, p. 390. Itálicos originais). Alberto RUIZ, comentando o Código atual, embora entenda que são condutas diversas, entendeu que “o contrabando abrange também o que se denomina ‘descaminho’” (*O Contrabando*. In **Revista do Serviço Público**, Rio de Janeiro, Departamento Administrativo do Serviço Público, ano XIII, v. II, n. 2, maio/1950, p. 8). JAPIASSÚ aponta que, “em muitos países, ainda hoje, o termo contrabando refere-se à sonegação do imposto alfandegário, em vez de se utilizar o termo corrente no Direito Brasileiro, *descaminho*” (*O Contrabando...*, p. 32. Itálicos não originais). De fato, na Argentina (TOSI, Jorge Luis. **Derecho Penal Aduanero**. 2. ed. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 2002; ALAIS, Horacio Félix. **Los principios del Derecho aduanero**. Buenos Aires: Marcial Pons Argentina, 2008) e na Espanha (MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. **Derecho Penal Económico**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2002, p. 658-673), p.ex., *contrabando* significa, também, a *sonegação fiscal* de tributos aduaneiros. Essa *confusão legislativa* possivelmente levou Nilo BATISTA a entender equivocada – “um equívoco que está a completar cem anos” – toda a literatura que não identifique o *erário público* ou o *interesse fiscal* do Estado como o bem jurídico *exclusivamente* protegido pelo *contrabando* (**Novas tendências do Direito Penal**. Rio de Janeiro: Revan, 2004, p. 44-51). Ocorre que, no Brasil, a lei nunca diferenciou claramente o *contrabando* do *descaminho* – a legislação criminal do século XIX sequer mencionou *descaminho* e o CP de 1940 trata ambos como sinônimos –, e, por isso, muitos autores (por desatenção; por influência de legislação estrangeira; ou por concordar com a sinonímia legal) discorreram sobre a objetividade jurídica do *descaminho* como se fosse (ou devesse ser) idêntica à do *contrabando*. Então, talvez o “equívoco” haja sido, apenas, a não separação, por alguns autores, das objetividades jurídicas distintas do *contrabando* e do *descaminho* (nesse sentido: JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. *O Contrabando...*, p. 57-58).

⁸²⁴ “Não se pode deixar de incriminar o contrabando, pois, de outro modo, o Direito Penal estaria a ensarilhar as armas diante de um audacioso expediente de locupletação ilícita, uma espoliação contra o erário, uma sonegação de rendas destinadas aos fins coletivos e uma desleal concorrência honesto” (*Comentários...*, p. 434-435).

⁸²⁵ “Este crime ofende interesses públicos de grande relevância, não havendo a menor possibilidade de que desapareça das legislações modernas, que tendem visivelmente a incriminar, de forma crescente, a fraude fiscal” (**Lições de Direito Penal – arts. 293 a 359. Parte Especial**. v. 4º. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1965, p. 1173). FRAGOSO não esclareceu se, nesse trecho, ele se referia somente ao contrabando ou, também, ao descaminho.

⁸²⁶ MAGALHÃES NORONHA, Edgard. **Direito Penal – dos crimes contra a saúde pública a disposições finais**. v. 4º. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1968, p. 395.

⁸²⁷ Para SILVA FERRÃO, ao se posicionar sobre a criminalização do contrabando no Código Penal português de 1852, “esta materia não deve ser tratada no Cod. Penal, que não póde considerar senão delictos communs e permanentes, cuja existencia não venha só da disposição da lei social, mas ao mesmo tempo da lei moral, que absolutamente os reprove como illicitos ou deshonestos. (...) Taes crimes são objecto de leis especiaes, que carecem a todo momento, segundo as circumstancias, de ser modificadas, ampliadas ou revogadas” (*Theoria do Direito Penal...*, p. 32).

tema da *rejeição social* desses crimes aduaneiros, assevera que, “do contrabando, a criminalidade se compreende, sem dificuldade”; porém, com relação ao *descaminho*, é diferente:

“talvez herança sentimental dos perseguidos pelo fisco português – regalista e escorchante –, talvez forma de obviar aos desbaratos dos dinheiros públicos, o certo é que falta muito comumente ao brasileiro voluntária aquiescência à contribuição fiscal. Talvez convicção de que o seu dinheiro não terá aplicação útil à coletividade... Daí faltar-lhe também a noção de criminosidade nos atos de finta ou fraude ao fisco. Parece, assim, que a eficiência do combate ao *descaminho* será precipuamente função do restabelecimento da confiança do povo nos responsáveis pela guarda e aplicação dos dinheiros públicos.”⁸²⁸

E, enquanto não houver esse trabalho de “reajustamento moral entre contribuinte e fisco”, a melhor defesa dos interesses fiscais ficaria com medidas puramente administrativas.⁸²⁹ Depois da promulgação Código atual publicou-se a Lei nº 842, de 4 de outubro de 1949, segundo a qual estrangeiros que tragam bens desacompanhados da devida licença os verão apreendidos e vendidos em leilão, “não constituindo o fato, entretanto, crime de contrabando definido no artigo 334 do Código Penal” (art. 4º, §1º). Ou seja, nessa situação, o *descaminho* assume sua conotação de mero ilícito administrativo. Portanto, não é sem o apoio do poder público que a sociedade falha ao não compreender o *conteúdo de injusto* da fraude fiscal.

Durante toda a vigência do Código Criminal do Império o contrabando e o *descaminho* foram reprimidos somente com as medidas de multa e de perdimento das mercadorias e isso parece ter sido bem acolhido pela sociedade e pela Fazenda Nacional. De fato, essa natureza de relativa aceitação por parte da sociedade é algo de certa forma inerente (ao menos na cultura brasileira) à natureza complexa dos delitos fiscais, que acarreta, inclusive, a maior incidência do *erro de proibição* nessa área.⁸³⁰ ASSIS TOLEDO nota que, apesar de grave, o

⁸²⁸ MAGALHÃES DRUMMOND, J. de. **Comentários**..., p. 355-356. Itálicos originais.

⁸²⁹ Idem, p. 356.

⁸³⁰ “É importante destacar que o erro de proibição *inevitável* é mais provável no Direito Penal **especial**, em que o cidadão comum tem maior dificuldade de reconhecer o *injusto concreto* do tipo respectivo e, além disso, os próprios operadores jurídicos especializados não conhecem a totalidade das incriminações respectivas” (CIRINO DOS SANTOS, Juarez. **Direito Penal**..., p. 319. Destaques originais).

descaminho não suscita “significativa reprovação da opinião pública”, o que dificulta sua repressão. Na sua opinião, tal se deve “à natureza e à gênese puramente legal do crime em exame”. Ou seja, “a fraude fiscal é uma criação legislativa que não reflete normas da cultura enraizadas na consciência de cada um.” Nessa instância, a própria legislação tributária pode constituir fator criminógeno quando, p.ex., por razões de política extrafiscal, instituem-se alíquotas pesadas sobre determinadas mercadorias.⁸³¹ Se tais mercadorias, mesmo que supérfluas, estiverem de alguma forma arraigadas no hábito ou entranhadas no consumo local, transformar-se-ão em objeto de descaminho tão logo se façam escassas ou quando seus preços, aqui, sejam muito maiores do que no exterior. É assim que decisões políticas podem propiciar, por um lado, o protecionismo fiscal e, por outro lado, incentivar a burla dos tributos incidentes em comércio exterior.⁸³²

É nesse contexto que ALBUQUERQUE NASCIMENTO indica, como uma das principais causas da criminalidade de comércio exterior “em nosso país, o exagêro das nossas tarifas aduaneiras, quase que proibitivas, para certos artigos de consumo e de utilidade indispensável num falso protecionismo à indústria nacional.”⁸³³ “Enfim”, como conclui LIMA DE CARVALHO, “para a maioria das sociedades, a fraude ao Estado – entidade abstrata – não se afigura tão grave

⁸³¹ Nesse ponto, SILVA MARTINS explica que, na década de 1980, as normas de imposição de tributos eram de rejeição social porque objetivavam atender mais “às necessidades dos detentores do poder (políticos e burocratas) do que da sociedade”. Hoje, elas continuam não sendo aceitas, mas porque “a pressão tributária cresceu, as sanções se multiplicaram, penais e administrativas, tornando a política fiscal injusta para o brasileiro, *sujeito à mais alta carga do mundo, se vinculada ao nível medíocre do retorno em serviços públicos*” (*Uma teoria sobre a sanção tributária*. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT’ANNA, Carlos Soares (Coord.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: MP, 2005, p. 199. Itálicos não originais).

⁸³² ASSIS TOLEDO, Francisco de. *Descaminho*. In FRANÇA, R. Limongi (Coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito**. v. 24. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 2.

⁸³³ ALBUQUERQUE NASCIMENTO, Vicente Pinto de. **O Contrabando**..., p. 168. No mesmo sentido: RUIZ, Alberto. *O Contrabando*..., p.12. VIVEIROS DE CASTRO elege, ainda, como uma das causas do contrabando, a “*myopia da connivência*”, em alusão ao despreparo de alguns fiscais que não conseguem identificar fraudes evidentes. (**O Contrabando**..., p. 19. Itálicos originais). Outras causas frequentemente indicadas são as *geográficas*, especialmente importantes em um país de grandes proporções e de múltiplas fronteiras como as do Brasil, segundo informa J. RESENDE SILVA (**A repressão do contrabando**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1923, p. 10-22). Sobre o mesmo assunto, vide: RUIZ, Alberto. *O Contrabando*. In **Revista do Serviço Público**, Rio de Janeiro, Departamento Administrativo do Serviço Público, ano XIII, v. II, n. 2, maio/1950, p. 12-13.

quanto a ofensa ao patrimônio particular”⁸³⁴, e a razão, provavelmente, é que “está agregado no espírito do povo que o governo não merece arrecadar porque aplica mal.”⁸³⁵

Essa espécie de anuência tácita da maioria da população brasileira não pode ser vista como um estímulo à sonegação dos tributos aduaneiros ou a qualquer outro tipo de fraude. Cabe ao Estado formular e aprovar leis que propiciem a efetiva correção dessa *cultura* complacente (se é que isso pode ser feito através de leis), que parece ter múltiplas causas, desde a ignorância majoritária acerca das consequências graves que o desfalque na receita pública causa, até, como se tem indicado, a relação pouco saudável existente entre o administrador e o administrado no Brasil – tradicionalmente marcada pela ausência de confiança e de transparência. Todavia, essa premente necessidade não legitima, por si só, a repressão criminal da sonegação fiscal; tampouco a manutenção de um sistema penal incoerente na seara tributária.

Como noticia MACHADO, o Anteprojeto de Reforma da Parte Especial do Código Penal de 1984⁸³⁶ trazia, “sob a rubrica ‘Dos Crimes contra a Ordem Tributária’, no cap. III do tit. XII, os crimes de contrabando e descaminho (art. 400)”. Quando essa reforma entrasse em vigor, deixariam de vigor, “dentre outras, as leis especiais que tratam dos crimes tributários, por força da previsão contida no art. 2º” do citado Anteprojeto.⁸³⁷ Ademais, o contrabando seria separado do *descaminho*: aquele como crime contra a ordem econômica, este

⁸³⁴ LIMA DE CARVALHO, Márcia Dometila. **Crimes de contrabando...**, p. 77.

⁸³⁵ CORRÊA, Antonio. **Dos crimes contra a ordem tributária (comentários à Lei n. 8.137, de 27-12-1990)**. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 21.

⁸³⁶ Segundo informação de DOTTI, o Ministro da Justiça Ibrahim Abi-Ackel instituiu, através da Portaria 518, de 6.9.1983, uma Comissão para redigir o Anteprojeto da Parte Especial do Código Penal, formada por: Francisco de Assis Toledo, Luiz Vicente Cernichiaro, Miguel Reale Júnior, René Ariel Dotti, Manoel Pedro Pimentel, Everardo da Cunha Luna, Jair Leonardo Lopes, Ricardo Antunes Andreucci, Sérgio Marcos de Moraes Pitombo e José Bonifácio Diniz de Andrade. A publicação do Anteprojeto foi autorizada pela Portaria 304, de 17 de julho de 1984. “O anteprojeto reservou um título próprio (nº XII) para a previsão dos delitos contra a ordem econômica, financeira e tributária. (...) Os delitos contra a ordem tributária foram descritos sob as formas de: contrabando ou descaminho, contrabando ou descaminho por assimilação, apropriação de imposto e não recolhimento de imposto (arts. 400 e 401)” (DOTTI, René Ariel. *A criminalidade econômica...*, p. 302-303). FARIA JR. constatou, em 1994, que o texto do Anteprojeto que foi elaborado por “esse grupo de notáveis”, embora “aprovado pelo Ministro, não foi publicado no *DO*” (*Crimes contra a ordem tributária...*, p. 74).

⁸³⁷ MACHADO, Luiz Alberto. *Dos crimes contra a ordem tributária*. In **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. IX, n. 34, out./dez. 1985, p. 260.

como *crime contra a ordem tributária*.⁸³⁸

Portanto, a *natureza fiscal* do crime de *descaminho* sempre se fez notar na legislação, desde a sua origem (no Brasil independente), e assim foi descrito por autores que o comentaram em diferentes épocas. Tanto o Código Criminal de 1830 quanto os Códigos de 1890 e de 1940 previram, no tipo de *contrabando* (ou de *contrabando ou descaminho*), respectivamente, a conduta de “não pagar”, de “evitar” e de “iludir” o pagamento de tributos que incidem sobre as operações de importação e de exportação de mercadorias – tipos objetivos que, para fins práticos, possuem idêntico significado.

Note-se que, quando foi promulgado o Código de 1940, seu art. 360 determinou a revogação das disposições em contrário, ressalvada a legislação especial que relacionou.⁸³⁹ Ocorre que, como escreveu HUNGRIA, “à parte essa legislação especial, não subsiste *qualquer* dispositivo, anterior ao Código de 40, em torno de crimes e *penas criminais*.”⁸⁴⁰ Antes da Lei nº 4.729/65, portanto, o único tipo penal próprio de uma fraude contra o Fisco era o *descaminho*, o que o torna, provavelmente, o *mais antigo*⁸⁴¹ crime tributário do ordenamento jurídico

⁸³⁸ Para LIMA DE CARVALHO, essa mudança nas classificações obedece “ao rigor lógico de classificação quanto aos bens jurídicos tutelados” (**Crimes de contrabando...**, p. 68). Segundo JAPIASSÚ, “o grande mérito deste anteprojeto foi o de separar contrabando de descaminho, em tipos penais diversos, constantes de capítulos também diferentes. Respeitou-se a natureza de ambos os delitos, incluindo o primeiro deles nos Crimes contra a Ordem Econômica e o outro nos Crimes contra a Ordem tributária” (**O Contrabando...**, p. 50). JAPIASSÚ enfatiza que “o *descaminho* é verdadeiramente de natureza fiscal e deve estar em título específico. Enquanto isso, o contrabando (...), por seu turno, também deve ser regulado em disposições próprias” (Idem, p. 117. Itálicos não originais).

⁸³⁹ “Art. 360. Ressalvada a legislação especial sobre os crimes contra a existência, a segurança e a integridade do Estado e contra a guarda e o emprego da economia popular, os crimes de imprensa e os de falência, os de responsabilidade do Presidente da República e dos Governadores ou Interventores, e os crimes militares, revogam-se as disposições em contrário.”

⁸⁴⁰ HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal – arts. 250 a 361**. v. IX. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1959, p. 532. Itálicos originais.

⁸⁴¹ Nesse sentido: FRAGOSO, Heleno Cláudio. *O novo Direito Penal Tributário...*, p. 67; ROSSI, Ângelo Rafael. **Crime de sonegação...**, p. 13; TENÓRIO, Igor. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: José Bushatsky, 1973, p. 45; ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário...**, p. 38; CORRÊA, Antonio. **Dos crimes contra a ordem tributária...**, p. 21; SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *Crimes contra a ordem tributária*. In SILVA MARTINS, Ives Gandra da. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 1995, p. 274; RODRIGUES RIBAS, Lúcia Maria Lopes. **Questões relevantes de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 74; EISELE, Andreas. **Apropriação indébita e ilícito penal tributário**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 31; BALTAZAR JR., José Paulo. **Crimes federais...**, 2008, p. 178. LIMA DE CARVALHO observa que “só em 1964, editada a Lei n. 4729, de 14 de julho, a sonegação fiscal surgiu, em nosso sistema jurídico, como ilícito penal. Até então apenas o descaminho, dentre os atentados contra o fisco, era penalmente tutelado” (**Crimes de contrabando...**, p. 5, nota de rodapé nº 2). E para

brasileiro.⁸⁴²

2. Breve análise das figuras legais do art. 334, CP

Desde que a presente pesquisa se propõe a aclarar a *real* natureza do delito sonegação fiscal *aduaneira*, afigura-se conveniente conhecer, de modo sumário, as características básicas definidoras de cada uma das suas figuras legais descritas no Código Penal. Para isso, é indispensável a leitura das críticas já feitas pela doutrina à técnica legislativa nesse ponto.

VIVEIROS DE CASTRO entende que o legislador, quando redigiu o art. 265, do Código de 1890, “confundindo duas modalidades distintas de infracção penal em assumpto aduaneiro, como são o *contrabando* e o *descaminho*, sujeitou á mesma penalidade factos que não são inteiramente identicos, nem revelam nos seus autores o mesmo grau de temibilidade.”⁸⁴³ Isso porque, enquanto quem pratica o contrabando atenta, via de regra, contra a segurança e a saúde pública, quem sonega o tributo aduaneiro “attenta contra as rendas publicas, contra os meios de subsistencia da Nação.”⁸⁴⁴ SIQUEIRA, escrevendo sobre o mesmo dispositivo, o qual previa, na rubrica legal, apenas o *contrabando*, reconhece, mesmo assim, que a descrição típica incorpora duas condutas: o contrabando e o descaminho. Para ele, “não se justifica o systema adotado pelo nosso legislador”⁸⁴⁵, que não fez a distinção. O atual Código Penal, apesar de contemplar dois crimes absolutamente distintos (como o fizeram os códigos anteriores), alocou-os sob a rubrica “contrabando *ou* descaminho”⁸⁴⁶, sendo que a

BALERA, “possivelmente, os delitos de contrabando e de descaminho tenham sido os que por primeiro mereceram a qualificação de tipos penais tributários” (*Direito Penal Tributário*. In **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Malheiros, v. 63, 1994, p. 246).

⁸⁴² O marco histórico dessa afirmativa é a independência do Brasil.

⁸⁴³ VIVEIROS DE CASTRO, Augusto Olympio. *Contrabando*. In **Revista do Supremo Tribunal Federal**, Rio de Janeiro, v. LIV, jul./1923, p. 494. Itálicos originais. O autor já sustentava a necessidade de se separarem as figuras legais do contrabando e do descaminho desde a sua obra anterior, embora não com as mesmas palavras (*O Contrabando...*, p. 13-14).

⁸⁴⁴ VIVEIROS DE CASTRO, Augusto Olympio. *Contrabando...*, p. 494-495.

⁸⁴⁵ SIQUEIRA, Galdino. **Direito Penal Brasileiro, Parte Especial**. Rio de Janeiro: Jacintho Ribeiro dos Santos, 1924, p. 409.

⁸⁴⁶ “Contrabando ou descaminho: Art. 334. Importar ou exportar mercadoria proibida ou iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de

novidade foi a previsão expressa da palavra “descaminho”.

No art. 334, CP, o *contrabando* é norma penal em branco, a depender de complemento da Administração Pública, mediante a edição de *listas* de produtos, bens, substâncias e objetos que, pelas mais variadas razões, não podem ser comercializados ou circular a outro título.⁸⁴⁷ A importação ou exportação deles é *proibida*, parcial ou absolutamente. Levando-se em conta que, na legislação de hoje, a importação ou exportação de mercadoria proibida provavelmente configurará um crime mais grave do que o contrabando⁸⁴⁸, tem-se que o fato somente será subsumido à descrição contida no art. 334, *caput*, primeira parte, CP, em grau *secundário*. Isto é, pode-se utilizar de um critério *negativo* para a realização da adequação típica de determinada hipótese fática ao crime de *contrabando* – o que, na prática, torna pouco frequente a condenação definitiva por esse crime.

GARCIA, comentando o art. 334, CP, houve por bem notar que o contrabando difere do *descaminho* porque, enquanto o primeiro é o “comércio de mercadorias proibidas”, o segundo é o “desvio de rendas atribuídas ao Estado.”⁸⁴⁹ Também ALBUQUERQUE NASCIMENTO distingue o contrabando

mercadoria: Pena - reclusão, de um a quatro anos.” PRADO registra que “o emprego da alternativa *ou* entre contrabando e descaminho na rubrica normativa denota uma equivalência entre os institutos, o que contraria a natureza ontológica de ambos” (**Direito Penal Econômico**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 306. Itálicos originais). Como nota BALTAZAR JR., “na verdade, a rubrica do dispositivo deveria ser contrabando *e* descaminho ao invés de contrabando ou descaminho, porque são dois crimes diferentes, de modo que seria conveniente, aliás, a previsão em tipos diversos” (BALTAZAR JR., José Paulo. **Crimes federais**..., p. 175. Itálicos não originais).

⁸⁴⁷ Com relação ao contrabando, para MORAIS, “aquilo que hoje é crime já não o será amanhã”, diante da “frequente infelicidade governamental na elaboração das listas proibitivas” (MORAIS, Benjamim. *O delito de contrabando*..., p. 272).

⁸⁴⁸ Não serão, em regra, *contrabando* – por força do disposto no CP, art. 12 – a importação ou exportação das mercadorias, objetos ou substâncias descritos nos seguintes diplomas legais: arts. 184, §2º (obra intelectual reproduzida com violação de direitos autorais), 234 (objeto obsceno), 272, §1º-A (substância alimentícia adulterada), 273, §1º (medicamentos adulterados), 289, §1º (moeda falsa) e 293, §1º, II (selo tributário falsificado) e III, *a* e *b* (mercadoria com selo falsificado ou sem selo) do CP; art. 16, da Lei nº 1.802, de 1953 (explosivos ou armas de guerra utilizáveis como instrumento de destruição ou terror); art. 12, da Lei nº 7.170, de 14 de dezembro de 1983 (armamento privativo das Forças Armadas); Lei nº 9.112, de 10 de outubro de 1995 (bens de uso na área nuclear, química e biológica); arts. 184, I e II (produto com violação de patente), 188, I e II (desenho industrial registrado), 190 (produto com imitação de outra marca) e 192 (produto com falsa indicação geográfica), da Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996; art. 56 da Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998 (substância tóxica ao meio ambiente); art. 18, da Lei nº 10.826, de 22 de dezembro de 2003 (arma de fogo sem autorização); art. 33, da Lei nº 11.343, de 23 de agosto de 2006 (drogas).

⁸⁴⁹ GARCIA, Basileu. *Dos crimes contra a administração pública*..., p. 59.

do descaminho, o qual define como “a ação ilícita, que tem por objetivo o desvio do pagamento de direitos aduaneiros, no todo ou em parte.”⁸⁵⁰ MAGALHÃES DRUMMOND conceitua o descaminho como “sonegar-se o agente inteira ou parcialmente à satisfação de direito ou impôsto devido pela entrada, saída ou consumo de mercadoria.”⁸⁵¹ Também é norma penal em branco, eis que não constam da lei penal as hipóteses de incidência tributária do comércio exterior ou as normas e os procedimentos a serem seguidos administrativamente quando há suspeita de *fraude aduaneira* que possa configurar *dano ao Erário* por sonegação fiscal. *Importar* a mercadoria é trazê-la ao território do importador, qual seja, o nacional; *exportar* é fazer enviá-la para fora, deslocando-a do território do importador para o do exportador, desde que para outro país que não o Brasil.⁸⁵²

Comentando os §§ 1º (descaminho por assimilação, alíneas *a* e *b*⁸⁵³) e 2º da redação original do art. 334 do CP (antes, pois, das inclusões feitas pela Lei nº 4.729/65), MAGALHÃES DRUMMOND afirma que o codificador, em tais dispositivos “destruiu” a “unidade ideológica” que fixou no *caput* do artigo, “pondo o caos onde havia organização, dissociando a conceituação dada de *contrabando* e a de *descaminho*, fazendo-as dissolver-se no indefinido”, com a imprecisa passagem “fato assimilado em lei especial a contrabando ou descaminho” (§1º, *b*).⁸⁵⁴ Considera tolerável a “relativa indeterminação” da alínea *a* do §1º (prática de navegação de cabotagem), porque se relaciona, ao menos, com um fato preciso, do qual geralmente a pessoa que se dedica a tal prática conhece a ilicitude. Mas, quanto à alínea *b* do §1º (prática de fato assimilado, em lei especial, a contrabando ou descaminho), seu conteúdo é “difuso, absconso, nebuloso, confuso e sobretudo inútil”, pois,

⁸⁵⁰ ALBUQUERQUE NASCIMENTO, Vicente Pinto de. **O Contrabando**..., p. 144.

⁸⁵¹ MAGALHÃES DRUMMOND, J. de. **Comentários**..., p. 356.

⁸⁵² Miguel HILÚ NETO explica que a definição mais correta de *exportar*, para fins de incidência do imposto de exportação, é a que compreende o ato não apenas de enviar produtos de um país para outro, mas também de uma unidade autônoma da mesma Federação para outra. Assim, para afastar a incidência do tributo em operações internas, a CF, em seu art. 153, II, delimita a hipótese de incidência à exportação “para o exterior (...)”, o que não configura, assim, um pleonasmo (HILÚ NETO, Miguel. **Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 86-90).

⁸⁵³ “Art. 334. (...) § 1º - Incorre na mesma pena quem: a) pratica navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei; b) pratica fato assimilado, em lei especial, a contrabando ou descaminho;”

⁸⁵⁴ Idem, p. 354-355.

“ou a assimilação do fato a contrabando ou descaminho já está feita em lei especial, e, neste caso, havendo um Código Penal, devia tal assimilação vir para dentro dele, porque um Código é... um Código; ou o Código quer se referir a assimilações porvindouras, e destas a incorporação ao Código se faz automaticamente (...).”⁸⁵⁵

E o autor finaliza, qualificando como “estranhável” que, em um crime como o do art. 334, CP, “a que se é movido sempre por objetivo econômico”, não se aplique a pena de multa, “a que são tão sensíveis os que se movem por dinheiro.”⁸⁵⁶ Para HUNGRIA, a explicação é que, para o codificador criminal, “o confisco das mercadorias e a multa fiscal dispensavam a multa penal.”⁸⁵⁷

A *navegação de cabotagem* esteve regulada pelo Decreto 123, de 11 de novembro de 1892, segundo o qual ela é “a que tem por fim a comunicação e o commercio directo entre os portos da Republica, dentro das aguas destes e dos rios que percorram o seu territorio” (art. 2º). Tal prática apenas poderia ser realizada por navios nacionais (art. 1º). Essas disposições foram repetidas pelo Decreto 10.524, de 23 de outubro de 1913 (Regulamento da Marinha Mercante), no art. 3º, *caput* e parágrafo único e, depois, pelo Decreto 5.574, de 14 de novembro de 1928 (art. 2º e parágrafos). Tem-se que *cabotar* vem do francês *cabotage* e significa a navegação que se faz de *cabo a cabo*, isto é, de porto a porto nas águas marinhas delimitadas.⁸⁵⁸ Na prática, é a navegação com terra à vista, entre portos do mesmo país ou a distâncias pequenas, mas sempre nas águas costeiras⁸⁵⁹ e, de regra, por embarcações nacionais.⁸⁶⁰ De acordo com

⁸⁵⁵ Idem, p. 357-358. HUNGRIA discorda, no ponto, afirmando que, quanto aos casos de assimilação, o Código, “não por falta de técnica (como pretende MAGALHÃES DRUMMOND), mas para evitar a fastidiosa casuística da antiga Consolidação das Leis Penais (§ 1º, e suas letras, do art. 265), entendeu de se limitar a fazer remissão sumária à legislação especial então vigente e que não ficava revogada” (**Comentários ao Código Penal – arts. 250 a 361**. v. IX. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1959, p. 439-440. Versais originais).

⁸⁵⁶ Idem, p. 358.

⁸⁵⁷ HUNGRIA, Nélson. **Comentários ao Código Penal – arts. 250 a 361**. v. IX. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1959, p. 439.

⁸⁵⁸ ARANHA explica que existe a “grande cabotagem”, praticada entre dois ou mais Estados brasileiros, a “pequena cabotagem”, que não ultrapassa os limites da costa marítima de cada Estado, e “navegação interior”, que é feita nos portos, rios e lagoas (ARANHA, Euclides Marinho. **Guia Aduaneiro**. 2. ed. Belém: Guajarina, 1923, p. 82).

⁸⁵⁹ Dicionário Eletrônico Houaiss, versão 3.0. Rio de Janeiro: Objetiva, junho de 2009.

⁸⁶⁰ CAVALCANTI explica que a lei poderá prever e regular a concessão de autorização de cabotagem a

PEREIRA DOS SANTOS, “por *navegação de cabotagem* deve entender-se a que possibilita o transporte e o comércio entre portos, águas e rios localizados no território nacional, ainda que, excepcionalmente, por embarcações estrangeiras, se devidamente autorizadas.”⁸⁶¹

A Constituição de 1988 prevê que, “na ordenação do transporte aquático, a lei estabelecerá as condições em que o transporte de mercadorias na cabotagem e a navegação interior poderão ser feitos por embarcações estrangeiras” (art. 178, parágrafo único, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 7, de 15 de agosto de 1995). Hoje, a Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997, regulamenta o transporte aquaviário, definindo como *navegação de cabotagem* a “realizada entre portos ou pontos do território brasileiro, utilizando a via marítima ou esta e as vias navegáveis interiores” (art. 2º, IX). Caso sejam sonegados os tributos aduaneiros pela prática ilegal da cabotagem ou sejam comercializadas mercadorias proibidas pelo mesmo meio, o Código Penal a assimila, pela alínea *a*, §1º, art. 334, ao contrabando e ao descaminho.

O “fato assimilado, em lei especial, a contrabando ou descaminho” (§1º, *b*, art. 334), chegou a ser previsto em alguns diplomas, dentre eles: a Lei nº 4.907, de 17 de novembro de 1965 (art. 8º⁸⁶²) – revogada pela Lei nº 6.288, de 11 de dezembro de 1975, que, por sua vez, foi revogada pela Lei nº 9.611, de 19 de fevereiro de 1998 (lei vigente, que não prevê dispositivo semelhante); o Decreto-Lei 221, de 28 de fevereiro de 1967 (art. 9º, parágrafo único⁸⁶³) – revogado pela Lei nº 11.959, de 29 de junho de 2009 (lei vigente, que não prevê dispositivo

embarcações estrangeiras, mas “o transporte terá que ser feito somente entre portos compreendidos dentro do território nacional, com mercadorias também nacionais ou nacionalizadas” (**Dos crimes de sonegação fiscal...**, p. 190).

⁸⁶¹ PEREIRA DOS SANTOS, Gérson. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Saraiva, 1981, p. 223. Itálicos originais.

⁸⁶² “Art. 8º Além das sanções de natureza fiscal aplicáveis à espécie, responderá pelo crime de contrabando ou descaminho, nos termos do art., 334, § 1º, letra b. do Código Penal, o transportador ou responsável pela violação dos elementos de segurança da carga.”

⁸⁶³ “Art. 9º. As embarcações estrangeiras somente poderão realizar atividades pesqueiras nas águas indicadas no art. 4º deste Decreto-lei, quando autorizadas por ato do Ministro de Estado dos Negócios da Agricultura. Parágrafo único. Para os efeitos deste Decreto-lei, a infração a este artigo constitui delito de contrabando, podendo o Poder Público determinar a interdição da embarcação, seu equipamento e carga, e responsabilizar o comandante nos termos da legislação penal vigente.”

semelhante); Decreto-Lei 288, de 28 de fevereiro de 1967 (art. 39⁸⁶⁴, ainda vigente); Decreto-Lei 399, de 30 de dezembro de 1968 (art. 3º⁸⁶⁵, ainda vigente); Decreto-Lei 975, de 20 de outubro de 1969 (art. 1º, III⁸⁶⁶) – revogado pela Lei nº 6.620, de 17 de dezembro de 1978, a qual, por sua vez, foi revogada Lei nº 7.710, de 14 de dezembro de 1983 (atual diploma que define os crimes contra a Segurança Nacional, Ordem Política e Social, e não prevê dispositivo semelhante).

Sobre as alíneas *c*, *d* e o §2º, FANUCCHI entende que compreendem apenas crimes de *descaminho* (e não de contrabando), pois as condutas diriam respeito somente a tributos ou outros direitos de comércio exterior.⁸⁶⁷ Seja como for, parece natural que uma lei destinada a regular a *sonegação fiscal* (Lei nº 4.729/65) haja inserido, no art. 334, CP, dispositivos de cunho penal-tributário. Para FRAGOSO, as redações determinadas pelo art. 5º da Lei nº 4.729/65 nas alíneas *c* e *d* do §1º do art. 334, CP⁸⁶⁸, são “não pequenas tolices”, porque “confusas.”⁸⁶⁹ Quanto à alínea *c*, o autor a divide em duas partes para analisá-la: *i*) “vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial,

⁸⁶⁴ “Art 39. Será considerado contrabando a saída de mercadorias da Zona Franca sem a autorização legal expedida pelas autoridades competentes.”

⁸⁶⁵ “Art 3º Ficam incursos nas penas previstas no artigo 334 do Código Penal os que, em infração às medidas a serem baixadas na forma do artigo anterior adquirirem, transportarem, venderem, expuserem à venda, tiverem em depósito, possuírem ou consumirem qualquer dos produtos nêle mencionados.”

⁸⁶⁶ “Art. 1º Além dos crimes previstos na Lei de Segurança Nacional, serão também considerados crimes contra a Segurança Nacional, a ordem política e social: (...) III - Transportar em aeronaves contrabandeada, ou não, registradas no registro Aeronáutico Brasileiro – RAB – ou não, mercadorias contrabandeadas de qualquer espécie, inclusive armas, munições, minérios, pedras preciosas, ou entorpecentes.”

⁸⁶⁷ FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. v. I. 4. ed. São Paulo: IBET; Resenha Tributária, 1980, p. 501-502.

⁸⁶⁸ “Art. 334. (...). §1º Incorre na mesma pena quem: (...) c) vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no País ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem; d) adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal, ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos.”

⁸⁶⁹ FRAGOSO, Heleno Cláudio. *O novo Direito Penal Tributário...*, p. 73. ROSSI, ao elogiar as inovações causadas no art. 334, CP, pela Lei nº 4.729/65, representa opinião minoritária (**Crime de sonegação fiscal – Lei nº 4729 de 14-7-65**. São Paulo: Editora Jurídica e Universitária Ltda., 1967, p. 90). Conclui que “o art. 5º da lei de sonegação fiscal, alterando o Código Penal, procurou combater o contrabando e o descaminho, crime que vem causando sérios prejuízos ao Fisco” (p. 93).

mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no País ou importou fraudulentamente”; ii) “ou que *sabe* ser produto de introdução clandestina no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem”. Sobre a *primeira parte* da alínea *c*, afirma que representa um “*fato posterior impunível*” e, portanto, um “*exaurimento* do crime.” Ou seja, o autor será “punido *duas vezes*: uma por introduzir a mercadoria no país e outra por utilizá-la no exercício de qualquer atividade mercantil ou industrial, mesmo irregular. Em termos de Direito Penal, isto é rematado absurdo. A ignorância do legislador, no entanto, não é argumento que impeça a aplicação da lei.”⁸⁷⁰ MAGALHÃES NORONHA concorda, afirmando ser desnecessária a criminalização, “pois a introdução clandestina ou fraude é elemento do tipo.”⁸⁷¹ Sobre a *segunda parte* da alínea *c*, FRAGOSO declara que “a tolice não é menor”, porque a conduta nela descrita já é tipificada como *receptação*, inclusive quando praticada culposamente (CP, art. 180).⁸⁷²

Ainda, conforme percebe ASSIS TOLEDO, “não foi feliz o legislador” com a redação da alínea *c*, cujos frequentes elementos alternativos “ou” causam “sérios obstáculos para o intérprete”, pelo que deveria ser oferecido “um prêmio para quem conseguisse imaginar exemplos” que se ajustem às duas primeiras alternativas do tipo sem estabelecer conflito com o *caput*. Ademais, as condutas previstas na alínea *c* e na alínea *d* estão sempre uma contida na outra, sendo que o dolo de ambas é “substancialmente o mesmo”, qual seja, o de *receptação*

⁸⁷⁰ FRAGOSO, Heleno Cláudio. *O novo Direito Penal Tributário...*, p. 73-74. Itálicos originais.

⁸⁷¹ MAGALHÃES NORONHA, Edgard. **Direito Penal – dos crimes contra a saúde pública...**, p. 401. No mesmo sentido: PIMENTEL (**Direito Penal...**, p. 224).

⁸⁷² FRAGOSO, Heleno Cláudio. *O novo Direito Penal Tributário...*, p. 73-74. Itálicos originais. No mesmo sentido: MAGALHÃES NORONHA (**Direito Penal – dos crimes contra a saúde pública...**, p. 401); REGO MACEDO, Sergio do. *Direito Penal...*, p. 180; MACHADO, Agapito. **Crimes do colarinho branco e contrabando e descaminho**. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 184: “relativamente à segunda parte da alínea ‘c’ e à alínea ‘d’, tem-se típica descrição de receptação”. Em sentido contrário, LIMA DE CARVALHO, para quem é possível diferenciar a *receptação* do *contrabando* e *descaminho* pelo elemento subjetivo com que agiu o autor do fato, que seria, para os últimos, “consistente na finalidade comercial da aquisição da mercadoria” (**Crimes de contrabando...**, p. 26). Mas a Lei nº 9.426, de 24 de dezembro de 1996 (promulgada após a publicação da obra de LIMA DE CARVALHO), introduziu a figura da *receptação qualificada* (§1º do art. 180), punida com pena de reclusão de três a oito anos e multa. Essa modalidade *também* é caracterizada “pelo exercício de atividade comercial ou industrial”. Portanto, a única diferença, hoje, entre o art. 334, §1º, *d*, e o art. 180, §1º, CP, é, além das penas cominadas, a *origem* da mercadoria, que, no primeiro, é o *descaminho* (procedência direta de outro país), no segundo, é, geralmente, um *crime patrimonial*.

dolosa.⁸⁷³ REGO MACEDO é no mesmo sentido, pois quem pratica a conduta descrita na alínea *c* “não está fazendo mais do que levar a cabo o próprio crime de descaminho”, não havendo mais nada a punir, em face do que se contém no *caput* do art. 334.⁸⁷⁴ Assim, o que o legislador impôs, aqui, “foi uma nova punição pelo mesmo fato que se consumou com o descaminho e se exauriu com a vantagem.”⁸⁷⁵

Walter Nunes da SILVA JR., analisando a criminalização do ponto de vista dos ilícitos aduaneiros de menor importância, pensa que “o só fato de inexistir documento dando conta de que o imposto foi solvido, a meus olhos, o condão não possui de ter-se por tipificada a conduta ilícita imaginada pelo legislador no *caput*, ou na alínea *c*, do §1º, do art. 334, do Estatuto Penal.”⁸⁷⁶ Para o autor, exige-se, também, que o autor tenha agido com o *dolo* de fraudar a sua obrigação fiscal, mediante artifícios documentais ou a ocultação da mercadoria. Essa condição evita a punição de turistas ou consumidores esporádicos que efetuam compras de bens de uso pessoal no estrangeiro e, quando da fiscalização, não possuem a *nota fiscal* para comprovar o recolhimento dos tributos.⁸⁷⁷

A alínea *d* também apresenta duas hipóteses de punição: *i*) quando a mercadoria de procedência estrangeira é “desacompanhada de documentação legal”; *ii*) quando a mercadoria de procedência estrangeira é acompanhada de documentos que o comerciante ou o industrial “sabe serem falsos”. Tanto a alínea *d* como a *c* (segunda parte) exigem, como elemento integrante do tipo, a atividade comercial ou industrial.

FRAGOSO considera a redação legal da alínea *d* “menos passível de

⁸⁷³ ASSIS TOLEDO, Francisco de. *Descaminho*..., p. 5-6.

⁸⁷⁴ LIMA DE CARVALHO pensa diferente, pois “o aparente conflito é dirimido pelo princípio da consunção, já que, na hipótese, a importação ilícita, tipificada no *caput* do artigo, não passa de etapa anterior da atividade do agente em direção ao resultado final por ele visado e descrito na alínea *c* do § 1º. Por outras palavras, o infrator contrabandeia ou descaminha a mercadoria já no intuito de comercializá-la ou industrializá-la” (**Crimes de contrabando**..., p. 18).

⁸⁷⁵ REGO MACEDO, Sérgio do. *Direito Penal*..., p. 180.

⁸⁷⁶ SILVA JR., Walter Nunes da. *A descaracterização do crime de descaminho embasado apenas na inexistência de comprovação do recolhimento do imposto de importação*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 83, v. 706, ago./1994, p. 439.

⁸⁷⁷ SILVA JR., Walter Nunes da. *A descaracterização do crime de descaminho*..., p. 440-441.

censura”, e explica: sobre a *primeira parte*, “a discrepância é mais grave”, pois, mesmo que a mercadoria tenha sido introduzida legitimamente no país, isto é, *com* a documentação legal, o crime estaria configurado, diante da “intolerável presunção de ilicitude pela ausência do documento”⁸⁷⁸; sobre a *segunda parte*, “se esse fato merece pena (o que nos parece duvidoso), *não pode ser punido como se fosse contrabando*”, mas sim, como receptação.⁸⁷⁹ Por esses motivos, o jurista elogia a revogação das alíneas *c* e *d*, que foi proposta pelo Anteprojeto Hungria (1963).⁸⁸⁰

É, também, criticável a expressão “mercadoria de procedência estrangeira”, empregada nas alíneas *c* e *d* do §1º do art. 334, CP. Quando o legislador de 1965 não afirmou que a mercadoria deveria ser *fabricada* no exterior, passou a admitir, também, como objeto do crime, a mercadoria produzida no Brasil, que seja exportada e, após, reimportada. Mesmo que o bem esteja em trânsito fora do país, sua “procedência” continuará a ser “estrangeira”⁸⁸¹, permitindo, assim, a subsunção do fato à lei penal, embora não se trate de mercadoria efetivamente importada.⁸⁸²

⁸⁷⁸ FRAGOSO, Heleno Cláudio. *O novo Direito Penal Tributário...*, p. 74. PIMENTEL é no mesmo sentido, indicando que há um erro da lei, cuja literalidade, no ponto, considera crime a hipótese de mero extravio da documentação pertinente (**Direito Penal...**, p. 224). REGO MACEDO concorda (*Direito Penal...*, p. 180).

⁸⁷⁹ Idem, p. 74. Itálicos originais. PIMENTEL também entende que a alínea *d* descreve, em verdade, crime de receptação (**Direito Penal...**, p. 224). No mesmo sentido: REGO MACEDO, Sergio do. *Direito Penal...*, p. 180; CAVALCANTI, Araçari Leite. **Dos crimes de sonegação fiscal...**, p. 192. Para MAGALHÃES NORONHA, a acusação deve provar, nesse caso, que os documentos legais efetivamente não existiam (**Direito Penal – dos crimes contra a saúde pública...**, p. 401). Interessante notar, todavia, que a pena cominada ao delito de receptação é mais grave do que a cominada ao descaminho, pois este não prevê a *multa*. Então, adequação típica ao art. 180, CP, por implicar resultado mais gravoso ao réu, talvez não seja a melhor solução.

⁸⁸⁰ Idem. Sabe-se que o Anteprojeto de Nelson Hungria originou o Código Penal de 1969 (Decreto-Lei nº 1.004, de 21.10.1969), cuja entrada em vigor (que era prevista para 1º.1.1970), após vários adiamentos (Leis nºs 5.573, de 1º.12.1969; 5.597, de 31.7.1970; 5.749, de 1º.12.1971; 5.857, de 7.12.1972; 6.016, de 31 de dezembro de 1973; 6.063, de 27.6.1974), acabou sendo cancelada pela Lei nº 6.578, de 11.10.1978. No texto do Código Penal de 1969 não foi aceita a proposta do Anteprojeto de revogação das alíneas *c* e *d* do art. 334, as quais foram mantidas no seu art. 375, §1º (Título XI, “Dos Crimes contra a Administração Pública”, Capítulo II, “Dos Crimes praticados por Particular contra a Administração em Geral”). REGO MACEDO reputou “lastimável” o aproveitamento, pelo legislador, das “alterações da Lei nº 4.729, sem depurá-las das imperfeições flagrantes” (*Direito Penal...*, p. 179-180).

⁸⁸¹ ASSIS TOLEDO, Francisco de. *Descaminho...*, p. 6-7.

⁸⁸² O emprego da expressão “mercadoria de procedência estrangeira”, nos dispositivos em questão, levou a doutrina concluir que – em se tratando de descaminho –, para que a conduta seja punível, basta que, além dos demais requisitos, a mercadoria seja “de procedência estrangeira, isto é, ter vindo de outro país *ainda quando fabricada no Brasil e anteriormente exportada*” (TELES, Ney Moura. **Direito Penal**,

As condutas descritas nas alíneas *c* e *d* do §1º do art. 334 do CP apenas se caracterizam como crimes se houver o *efetivo exercício de atividade industrial ou comercial*. Ou seja, as mercadorias devem ser adquiridas no exterior para que tenham, no Brasil, uma *destinação* específica, sendo a conduta penalmente irrelevante se o forem para uso ou consumo pessoal do contribuinte.⁸⁸³

O §2º, do art. 334, CP⁸⁸⁴, inserido pela Lei nº 4.729/65 para estender o conceito de atividade comercial a *qualquer* forma de comércio irregular, deu-se precisamente para abranger *todo* tipo de atividade existente na informalidade (inclusive em residências) e que se possa subsumir à descrição legal. Por comércio irregular pode ser entendido o “exercido em desconformidade com as leis comerciais, e, no caso, tendo como objeto mercadorias estrangeiras entradas no País ilegalmente (por contrabando ou descaminho) e que não puderam ser regularizadas” por aquisição em leilões aduaneiros ou porque são de comércio proibido.⁸⁸⁵

Para MAGALHÃES NORONHA, quando a lei fala em “comércio”, alude, necessariamente, a uma “repetição de atos, prática reiterada, ainda que não longa, duradoura, ou persistente. Um ato apenas não configura comércio ou mercancia.”⁸⁸⁶ Nesse ponto, ASSIS TOLEDO discorda, porque tal orientação torna possível que alguém venda grande monta de produtos descaminhados,

parte especial – arts. 213 a 359-H. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 393). No entanto, não é sempre que a reimportação da mercadoria produzida no Brasil pode ser subsumida ao tipo do descaminho. HILÚ NETO, interpretando as normas aplicáveis do Direito Tributário, encontrou uma solução: como a CF explicita, no art. 153, I, que a hipótese de incidência do imposto de importação será apenas a “importação de *produtos estrangeiros*”, devem ser entendidos como tais precisamente aqueles *fabricados no exterior* ou que, embora produzidos no Brasil, tenham sido, posteriormente, *desnacionalizados* – isto é, submetidos à sequência de atos jurídicos que os tornam estrangeiros, pela concretização da operação de exportação (**Imposto sobre Importações...**, p. 88-890). Assim, como o art. 334, CP, vale-se, para ser aplicável, de complementação de normas de Direito Tributário, será atípica a conduta de fazer ingressar, no Brasil (mediante a sonegação de tributos aduaneiros – os quais, a rigor, sequer poderiam incidir), o produto nacional que, embora de “procedência estrangeira”, não haja sido, antes, *desnacionalizado* (Sobre o procedimento de *nacionalização*, vide CARLUCI, José Lence. **Uma introdução ao Direito Aduaneiro**. São Paulo: Aduaneiras, 1997, p. 39-41). É claro que, se a mercadoria for de comercialização proibida no Brasil, sua mera procedência estrangeira será suficiente para a caracterização do *contrabando* (PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal...**, p. 307-308).

⁸⁸³ SILVA JR., Walter Nunes da. *A descaracterização do crime de descaminho...*, p. 440-441.

⁸⁸⁴ “Art. 334. (...) § 2º - Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos deste artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências.”

⁸⁸⁵ CAVALCANTI, Araçari Leite. **Dos crimes de sonegação fiscal...**, p. 194.

⁸⁸⁶ MAGALHÃES NORONHA, Edgard. **Direito Penal – dos crimes contra a saúde pública...**, p. 402.

“ganhando de uma só vez enorme fortuna ilícita”, sem cometer crime algum; “ao passo em que um *camelot* paraplégico que vendesse, no varejo, algumas giletes estrangeiras, deveria receber pesada condenação criminal.” Para ele, por isso, o melhor critério é o da *quantidade* da mercadoria vendida – que, se for diminuta, não pode configurar prática de comércio – somado ao da sua *natureza* – que, se não viabilizar, à evidência, o lucro do vendedor, também não se subsumirá à equiparação do §2º.⁸⁸⁷

Em exposição sobre a *causa de especial aumento de pena* pela utilização do transporte aéreo (então §2º; atual §3º do art. 334, CP⁸⁸⁸, após a Lei nº 4.729/65), MAGALHÃES DRUMMOND a considera “razoável”, tendo em conta que ele é mais difícil de ser fiscalizado.⁸⁸⁹ Desde o Código Brasileiro do Ar (Decreto 483, de 8 de junho de 1938), constava que “o contrabando, quando praticado no transporte aéreo, será punido com o dobro da pena prevista na legislação respectiva” (art. 169). O contrabando praticado por meio de aeronaves chegou a ser alçado a crime contra a Segurança Nacional e apenado com a desproporcional pena de reclusão de oito a vinte anos (Decreto-Lei 975, de 20 de outubro de 1969, art. 1º, III⁸⁹⁰). Esse Decreto não chegou a revogar o §3º do art. 334, CP, pois tratou apenas dos crimes de competência da Justiça Militar, ou seja, do “contrabando de guerra”, que não se confunde “com o contrabando e

⁸⁸⁷ ASSIS TOLEDO, Francisco de. *Descaminho...*, p. 7.

⁸⁸⁸ “Art. 334. (...) § 3º - A pena aplica-se em dobro, se o crime de contrabando ou descaminho é praticado em transporte aéreo.”

⁸⁸⁹ MAGALHÃES DRUMMOND, J. de. **Comentários...**, p. 357. No mesmo sentido: HUNGRIA (**Comentários...**, p. 440); FRAGOSO (**Lições...**, p. 1179); MAGALHÃES NORONHA (**Direito Penal – dos crimes contra a saúde pública...**, p. 399-400); CAVALCANTI (**Dos crimes de sonegação fiscal...**, p. 195); COGAN, Arthur. **Crimes contra a Administração Pública**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2003, p. 173.

⁸⁹⁰ “Art. 1º Além dos crimes previstos na Lei de Segurança Nacional, serão também considerados crimes contra a Segurança Nacional, a ordem política e social: (...) III - Transportar em aeronaves contrabandeadas, ou não, registradas no registro Aeronáutico Brasileiro (RAB), ou não, *mercadorias contrabandeadas de qualquer espécie*, inclusive armas, munições, minérios, pedras preciosas, ou entorpecentes.” Esse Decreto-Lei foi revogado pela Lei nº 6.620, de 17 de dezembro de 1978, a qual, por sua vez, foi revogada Lei nº 7.710, de 14 de dezembro de 1983, atual diploma que define os crimes contra a Segurança Nacional, Ordem Política e Social. Depois do Decreto-Lei 975/69, o crime de contrabando praticado dessa forma deixou de ser visto como atentatório à Segurança Nacional e voltou a ser julgado apenas pela Justiça Federal comum. A propósito, “a competência para o processo e julgamento por crime de contrabando ou descaminho define-se pela prevenção do Juízo Federal do lugar da apreensão dos bens” (Súmula 151 do STJ, de 26 de fevereiro de 1996).

descaminho de *direito penal tributário*”, regulados pelo Código Penal.⁸⁹¹

O transporte aéreo pressupõe maiores dificuldades de controle do que os transportes comuns (terrestre, marítimo, fluvial ou lacustre). A possibilidade de construção de pistas de pouso clandestinas bem como os riscos que esse tipo de empreendimento representa aos envolvidos e a terceiros também parecem ser fundamentos da causa de aumento da pena.⁸⁹² Todavia, como o avião, por si só, nada acrescenta ao fato, é necessário haver prova de que o voo foi “clandestino, orientado para regiões ermas, com o intuito de evitar a fiscalização por quem de direito”; caso contrário, não fará diferença alguma o meio de transporte, até porque os voos controlados sempre pousam “em aeroportos dotados de postos alfandegários e, portanto, fiscalizados.”⁸⁹³

3. Histórico legal da criminalização da sonegação fiscal e comparação do descaminho com os outros crimes tributários

O crime de descaminho, como se viu, é, provavelmente, o primeiro tipo penal de sonegação fiscal da história do Brasil independente.⁸⁹⁴ Outro indicativo da validade dessa premissa é que Igor TENÓRIO, ao discorrer sobre a origem e a evolução da legislação penal tributária brasileira, inicia pelo art. 177 do Código Criminal de 1830, no qual se previa o contrabando como crime contra a Fazenda

⁸⁹¹ ASSIS TOLEDO, Francisco de. *Descaminho*..., p. 8. Itálicos não originais. O STF decidiu, naquele tempo, que, como o sentido do Decreto-Lei 975/69 era buscar “a segurança da nação”, não bastava, para a configuração desse contrabando especial, “a simples circunstância” de que o transporte fosse realizado por aeronave (CJ 5580 – Pleno – Rel. Min. Thompson Flores – DJ de 9.7.71).

⁸⁹² FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário**..., p. 500.

⁸⁹³ ASSIS TOLEDO, Francisco de. *Descaminho*..., p. 8-9. No mesmo sentido: JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. **O Contrabando**..., p. 73-74; CAMPOS, Pedro Franco de; MILEO THEODORO, Luis Marcelo; BECHARA, Fábio Ramazzini; ESTEFAM, André. **Direito Penal aplicado, parte especial do Código Penal (arts. 121 a 361)**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 390. LIMA DE CARVALHO discorda, ao ponderar que, além da restrição não constar da lei, essa interpretação “deixa sem solução as facilidades de execução obtidas mesmo em linhas normais de vôos regulares”, quando o autor do fato logra esconder as mercadorias em “recipientes de lixo” ou nas “bagagens de mão”, que seriam “comumente furtadas à fiscalização aduaneira” (**Crimes de contrabando**..., p. 27). Na verdade, e ao menos nos dias de hoje, a forte fiscalização nos aeroportos, resultado de recentes acontecimentos envolvendo grupos terroristas, tornou defasada a premissa da autora, de modo que a exigência de ASSIS TOLEDO, de que o voo seja clandestino, ainda faz bastante sentido.

⁸⁹⁴ VIVEIROS DE CASTRO indica que a legislação aduaneira codificada de 1894, embora não conceituasse o contrabando e o descaminho, foi a que por primeiro formou o Direito *Fiscal* brasileiro (**O Contrabando**..., p. 9).

Nacional.⁸⁹⁵

Então, a previsão legal do *descaminho* conseguiu ser anterior ao próprio interesse estatal na repressão uniforme aos atentados contra a exação de tributos diferentes daqueles incidentes no comércio exterior: eis um motivo pelo qual as leis mais recentes sobre a condição do prévio exaurimento da via administrativa⁸⁹⁶ e sobre a extinção da punibilidade pela reparação do dano⁸⁹⁷ foram omissas quanto o *descaminho*.

Antes da promulgação da Lei nº 4.729/65, muitas tentativas foram feitas para enquadrar as fraudes fiscais no tipo do art. 299, CP. Parte da literatura inclusive conjectura que, acaso inexistisse qualquer previsão típica da sonegação fiscal, ela poderia ser enquadrada como *falsidade ideológica* ou *falsidade material*.⁸⁹⁸ Mas, como “a jurisprudência era unânime em negar a pretendida identidade”⁸⁹⁹, todas essas tentativas malograram.⁹⁰⁰ Atentando-se a essa realidade, GARCIA, quando escreveu, em 1959, sobre a *sonegação fiscal* e a *falsidade ideológica*, notou que muitas das condutas comumente vistas, hoje, como *fraudes* com o fim de sonegação fiscal, isto é, como *crimes tributários*, seriam, em realidade, meras *simulações* de variadas ordens.

Por exemplo, quando o comerciante emite nota fiscal com valor reduzido; quando se registra na matrícula do imóvel valor inferior ao real; quando o contribuinte declara ao Fisco renda menor que a efetivamente percebida, estar-se-ia diante de simples *inverdades* penalmente irrelevantes.⁹⁰¹ Entende, ademais, que “não se afigura recomendável o recurso da autoridade fazendária ao art. 299 do Código Penal como meio intimidativo, que seria sem dúvida acentuado”, pois é “sumamente perigoso para a segurança geral”, na medida em que “o juízo da

⁸⁹⁵ TENÓRIO, Igor. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: José Bushatsky, 1973, p. 45.

⁸⁹⁶ Lei nº 9.430/96, art. 83. Valendo lembrar que a Medida Provisória 497, de 27 de julho de 2010, fez inserir, na redação do art. 83 da Lei nº 9.430/96, os crimes dos arts. 168-A e 337-A, do CP, omitindo, mais uma vez, o *descaminho*.

⁸⁹⁷ Lei nº 11.941/09, art. 69, parágrafo único.

⁸⁹⁸ BALERA, Wagner. *Direito Penal Tributário...*, p. 246. Para ROSSSI, “se êsse artigo [o art. 299, CP] tem uma redação elástica, que parece abranger qualquer solução incriminatória, não pode amparar o delito fiscal” (**Crime de sonegação...**, p. 14).

⁸⁹⁹ LIMA DE CARVALHO, Márcia Dometila. **Crimes de contrabando...**, p. 5, nota de rodapé nº 2.

⁹⁰⁰ ROSSI, Ângelo Rafael. **Crime de sonegação...**, p. 13.

⁹⁰¹ GARCIA, Basileu. *Sonegação fiscal e falsidade ideológica*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 48, v. 281, mar./ 1959, p. 52-57.

fiscalização sobre o que deverá ser a verdade submeteria ao vexame, ao perigo de um processo infamante muita gente inocente.”⁹⁰²

O professor paulista pretendia expor que, naquela época, a legislação penal era “imprecisa para abarcar as diversas modalidades de abusos contra o Fisco”, e que o único preceito adequado para prever esse gênero de delitos “*seria o do art. 334, na parte alusiva ao descaminho.*”⁹⁰³ O problema é que a redação do tipo de descaminho é limitada à “sonegação referente a impôsto ou direito pela **entrada**, pela **saída** ou pelo **consumo** de mercadoria.”⁹⁰⁴ Viu isso como sinal de que, na matéria de atentados contra o Fisco, o legislador penal relutou em ampliar as hipóteses de punição, “acreditando satisfatória a ação fiscal, que também é repressiva, conquanto desprovida da severidade das penas propriamente ditas.”⁹⁰⁵ Por isso, criticou punir-se a título de *falsidade ideológica* (CP, art. 299) algo que era, em verdade, uma *sonegação fiscal*. E explicou: se “o aparelho fiscal é impotente para coibir os desvios”, e se “há necessidade de repressão de feitiço criminal, cumpre assegurá-la por textos legais cuja aplicação seja isenta de dúvida (...).”⁹⁰⁶ Ou, como explica ROSSI, a falha do Código Penal, que, originalmente, criminalizava apenas a sonegação de *tributos aduaneiros* (no art. 334), reputava, via de consequência, impuníveis todas as outras sonegações fiscais – pelo que se revelou evidente a necessidade de tipificação autônoma.⁹⁰⁷

Ocorre que, consoante LYRA, “a partir de 1930 nossa legislação consagrou o crescente primado, embora mais declaratório do que atributivo, do interesse coletivo no mecanismo do Estado. Daí a sujeição do individual ao social, do particular ao geral, do privado ao público, sob todos os aspectos.”⁹⁰⁸ Esse marco, tal como notado pelo autor, permite afirmar que desde antes da promulgação do Código penal de 1940 já existia um plano de Estado voltado à

⁹⁰² GARCIA, Basileu. *Sonegação fiscal...*, p. 57.

⁹⁰³ Idem, p. 58. Itálicos não originais. No mesmo sentido: ROSSI, Ângelo Rafael. **Crime de sonegação...**, p. 13.

⁹⁰⁴ Idem, p. 59. Negritos originais.

⁹⁰⁵ Idem. ROSSI concorda, assinalando que a restrição da criminalidade fiscal à figura do descaminho (antes da Lei nº 4.729/65) “é sinal de que, na matéria dos atentados contra o Fisco, o legislador acreditou ser satisfatória a ação fiscal” (**Crime de sonegação...**, p. 13).

⁹⁰⁶ Idem.

⁹⁰⁷ ROSSI, Ângelo Rafael. **Crime de sonegação...**, p. 16.

⁹⁰⁸ LYRA, Roberto. **Criminalidade...**, p. 28.

sistematização dos controles públicos de fiscalização, coleta e repressão em matéria fiscal.

Efetivamente, medidas legislativas como o Decreto 17.464, de 6 de outubro de 1926 (art. 48, *b* e *c*⁹⁰⁹); o Decreto 22.061, de 9 de novembro de 1932 (art. 25, §8º⁹¹⁰); o Decreto-Lei 5, de 13 de novembro de 1937 (art. 1º⁹¹¹); o Decreto-Lei 42, de 6 de dezembro de 1937, previram restrições aos devedores remissos da Fazenda Nacional, como a impossibilidade de praticar determinados atos e de operar o comércio exterior. E o Decreto-Lei 960, de 17 de dezembro de 1938 (posteriormente complementado pelo Decreto-Lei 3.336, de 10 de junho de 1941), regulou, à época, todo o procedimento de cobrança judicial de dívida ativa da Fazenda.⁹¹² Até que se publicou a Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960, que dispõe sobre a Previdência Social e foi, possivelmente, uma das primeiras a possibilitar a *sanção criminal* para a *sonegação fiscal*. Em seu art. 86, previu:

“Art. 86. Será punida com as penas do crime de *apropriação indébita* a falta de recolhimento, na época própria, das contribuições e de outras quaisquer importâncias devidas às instituições de previdência e arrecadadas dos segurados ou do público.”

Ato contínuo, em atenção ao art. 181 da citada lei, publicou-se o Decreto 48.959-A, de 19 de setembro de 1960 (revogado), que aprovava o “Regulamento Geral da Previdência Social”, e, em seu art. 483, reproduzia a mesma redação do

⁹⁰⁹ “Art. 48. Não serão vendidas estampilhas: (...); b) aos devedores de multas e sonegações, que, depois de 30 dias, contados da data da respectiva intimação, não as tiverem pago ou depositado; c) aos responsáveis ou fiadores que não houverem solvido no prazo legal os seus compromissos para com a Fazenda.”

⁹¹⁰ “Art. 25. (...). § 8º Não serão vendidas estampilhas do imposto de vendas mercantis aos devedores de impostos e multas por infração deste regulamento que, depois de findo o prazo legal, não tiverem pago ou depositado a importância de seu débito, bem assim aos responsáveis ou fiadores de tais devedores, depois de regularmente intimados. Uns e outros não poderão obter ou transferir para outrem a sua inscrição, nem alterar a firma concessionária da mesma sem prévio pagamento ou depósito das importâncias em débito, salvo dissolução por morte de sócio.”

⁹¹¹ “Art. 1º Os contribuintes, responsáveis ou fiadores que não tiverem solvido seus débitos para com a Fazenda Nacional, nas repartições arrecadadoras competentes, uma vez esgotados os prazos estabelecidos nos regulamentos fiscais respectivos, não poderão despachar mercadorias nas Alfândegas ou Mesas de Rendas, adquirir estampilhas dos impostos de consumo e de vendas mercantis, nem transigir, por qualquer outra forma, com as repartições públicas do país.”

⁹¹² Atualmente disciplinado pela Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, aplicando-se, subsidiariamente, o Código de Processo Civil (Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973).

art. 86, acima transcrito.⁹¹³ Mas, como se verá adiante, nunca foi viável a repressão penal da sonegação por empréstimo de outros tipos legais antes existentes.

A Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, em seu art. 16, parágrafo único, instou o Governo Federal a enrijecer, através de acordos com os Estados, os controles fiscais em todas as esferas, “a fim de alcançar maior eficiência na fiscalização e arrecadação de quaisquer tributos” e para executar a “*repressão à evasão e sonegação fiscais*.” Pouco tempo depois, a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 (que “dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas”), descreveu conceitos indispensáveis à consecução do norte estabelecido pela Lei nº 4.131/62, assim:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.”

“Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”

Tais noções de *sonegação* e de *fraude* foram criadas para serem empregadas em Direito Tributário. Porém, a lei inseriu, em seu artigo seguinte, um componente especial: “art. 73. Conluio é o ajuste *doloso* entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.” A figura do *dolo*, embora tenha raízes também no direito privado, permite remissão clara ao Direito Penal, especialmente quando combinado com as noções de *sonegação* e de *fraude*. Aliás, em Direito Penal Tributário *fraude* tem o mesmo sentido que *sonegação*, “pois o resultado é sempre um: não pagamento

⁹¹³ Esse Decreto, no art. 483, §2º, introduziu uma das primeiras (senão a primeira) causa legal de *extinção da punibilidade* pelo *pagamento do tributo* em crime de *sonegação fiscal* (embora equiparado à apropriação indébita).

do tributo devido à Fazenda Pública.”⁹¹⁴

Na mesma época, à míngua de qualquer outra previsão legal de crime tributário além do *descaminho*, e, como noticiou GARCIA, diante da resistência dos tribunais a se valer do tipo da *falsidade ideológica* para condenar por sonegação fiscal, a Lei nº 4.357/64 – na mesma linha da Lei nº 3.807/60 – determinou que, em casos determinados, ela seria punida como se *apropriação indébita* fosse. É o que consta de seu art. 11:

“Inclui-se entre os fatos constitutivos do crime de *apropriação indébita*, definido no art. 168 do Código Penal, o não-recolhimento, dentro de 90 (noventa) dias do término dos prazos legais:

- a) das importâncias do Imposto de Renda, seus adicionais e empréstimos compulsórios, descontados pelas fontes pagadoras de rendimentos;
- b) do valor do Imposto de Consumo indevidamente creditado nos livros de registro de matérias-primas (modêlos 21 e 21-A do Regulamento do Imposto de Consumo) e deduzido de recolhimentos quinzenais, referente a notas fiscais que não correspondam a uma efetiva operação de compra e venda ou que tenham sido emitidas em nome de firma ou sociedade inexistente ou fictícia;
- c) do valor do Imposto do Sêlo recebido de terceiros pelos estabelecimentos sujeitos ao regime de verba especial.”

Para FRAGOSO, “essa *equiparação* ao crime de *apropriação indébita* de fatos que não se assimilam a tal figura de delito constitui grave erro e demonstra falta de imaginação do legislador.” Isso porque a *apropriação indébita* se direciona contra a *propriedade* e não contra a *posse*, sendo que “a vontade dirigida à simples violação da posse, não constitui o dolo no crime de *apropriação indébita*.” Como é quase impossível provar que o contribuinte agiu imbuído pela vontade de se apropriar definitivamente, ou seja, *para sempre* (e não apenas por aqueles noventa dias), dos valores que deixou de recolher (às vezes, por simples *atraso*), não se poderia falar em *apropriação indébita*. Quanto à alínea *b*, acima, o jurista afirma não perceber “que analogia possa ter êsse fato com o crime de *apropriação indébita*”, eis que seria uma “falsidade documental.”⁹¹⁵

⁹¹⁴ CAVALCANTI, Araçari Leite. **Dos crimes de sonegação fiscal...**, p. 44.

⁹¹⁵ FRAGOSO, Heleno Cláudio. *O novo Direito Penal Tributário...*, p. 76-77. Itálicos originais. O autor afirmou, também, que tal dispositivo teria sido revogado pelo inciso II do art. 1º da Lei nº 4.729/65 (p.

A Lei nº 4.505, de 30 de novembro de 1964 (dispôs sobre o Imposto do Selo)⁹¹⁶, determinou, em seu art. 38, que “o disposto no artigo 11 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, aplica-se a qualquer caso de falta de recolhimento do impôsto pago e retido pelo contribuinte.” As condutas das alíneas do art. 11 citado, assim, não eram vistas como *sonegação* de impostos, mas como diferentes condutas de *apropriações indébitas* não constantes do Código Penal. PIMENTEL critica o esquecimento do legislador, pois é essencial à caracterização da apropriação indébita o ânimo de *propriedade*:

“o simples atraso no recolhimento dos tributos, a *mora* fiscal, não se equipara ao *animus rem sibi habendi*, essencial à configuração da apropriação indébita. Não podem ser equiparadas coisas flagrantemente desiguais, mesmo que seja largo o critério do legislador, especialmente quando tal assimilação não é feita exclusivamente *quoad poenam*. Seria preferível que a lei não fizesse referência à apropriação indébita e se limitasse a incriminar as condutas tipificadas sob o título geral de *sonegação fiscal*, ou outro, cominando-se-lhes penas em preceitos próprios.”⁹¹⁷

Também REGO MACEDO reputa “evidente a impropriedade da equiparação do fato descrito ao crime de apropriação indébita, já que aquele não se assimila, de forma alguma, a figura desta última.” Para ele, a falta de recolhimento é mora ou atraso, “que nada têm com o dolo no crime de apropriação indébita.”⁹¹⁸ Da mesma forma, CAVALCANTI considera inviável a equiparação, pois, na sonegação fiscal “o agente não recebe a coisa de ninguém e terá como *sujeito passivo*, sempre, a *Fazenda Pública*”; ao contrário do que se dá com a apropriação indébita.⁹¹⁹

A mesma técnica legislativa foi mantida pelo Decreto-Lei 66, de 21 de novembro de 1966, que determinou alterações na citada Lei nº 3.807/60, a qual, incompreensivelmente (pois a *sonegação fiscal* já estava tipificada de forma

77).

⁹¹⁶ Essa lei foi revogada pelo art. 15 da Lei nº 5.143, de 20 de outubro de 1966, que institui o Imposto sobre Operações Financeiras, regula a respectiva cobrança e dispõe sobre a aplicação das reservas monetárias oriundas de sua receita.

⁹¹⁷ **Direito Penal...**, p. 229-230. Itálicos originais. Em sentido contrário: BALERA, Wagner. *Direito Penal Tributário...*, p. 250.

⁹¹⁸ REGO MACEDO, Sergio do. *Direito Penal...*, p. 175.

⁹¹⁹ CAVALCANTI, Araújo Leite. **Dos crimes de sonegação fiscal...**, p. 202-203. Itálicos originais.

autônoma na Lei nº 4.729/65, cujo art. 1º abrangia todos os tributos), manteve a remissão a outros (novos) tipos legais (com destaque para as expressões em *itálico*), aparentemente na tentativa de evitar a não punição da *sonegação fiscal*:

“Art. 155. Constituem crimes:

I - de sonegação fiscal, na forma da Lei nº 4.739, de 14 de julho de 1965, deixar de:

- a) incluir, na fôlha de pagamento dos salários, empregados sujeitos ao desconto das contribuições previstas nesta lei conforme determinação do item I do art. 80;
- b) lançar, em títulos próprios de sua escrituração mercantil, cada mês, o montante das quantias descontadas de seus empregados e o da correspondente contribuição da empresa, conforme estabelece o item II do artigo 80;
- c) escriturar nos livros e elementos discriminativos próprios as quantias recolhidas a título de "Quota de Previdência" dos respectivos contribuintes;

II - de *apropriação indébita*, definido no artigo 168 do Código Penal, além dos atos previstos no artigo 86, a falta de pagamento do salário-família aos empregados quando as respectivas quotas tiverem sido reembolsadas à empresa pela previdência social.

III - de *falsidade ideológica*, definido no artigo 299 do Código Penal, inserir ou fazer inserir:

- a) nas fôlhas de pagamento a que se refere o item I do artigo 80, pessoas que não possuam, efetivamente, a condição de segurado;
- b) na carteira profissional de empregado, declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita;
- c) em quaisquer atestados necessários à concessão ou pagamento de prestações aos beneficiários da previdência social declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita;

IV - de *estelionato*, definido no artigo 171 do Código Penal;

- a) receber ou tentar receber, dolosamente, qualquer prestação de benefício da previdência social;
- b) praticar qualquer ato que acarrete prejuízo à previdência social visando a usufruir vantagens ilícitas;
- c) emitir e apresentar, para pagamento pela previdência social, fatura de serviços não executados ou não prestados.”⁹²⁰

Por fim, o Decreto-Lei 326/67, em seu art. 2º (novamente após a Lei nº 4.729/65), estranhamente conservou a política criminal de então⁹²¹, dispondo que a utilização do produto de cobrança do imposto sobre produtos industrializados

⁹²⁰ O Decreto 60.501, de 14 de março de 1967 (revogado), repetia, em seu art. 347, parte do art. 155 da Lei nº 3.807/60, acima transcrito.

⁹²¹ Durante o vigor da Lei nº 4.729/65, existia “a previsão de crimes de sonegação fiscal nesta e nas demais leis ou regulamentos, de natureza tributária ou previdenciária, que dispunham sobre o Imposto de Renda, o Imposto sobre Produtos Industrializados e sobre a Previdência Social.” Isso causava sérias dificuldades de interpretação da legislação penal, diante da multiplicidade de dispositivos previstos em normas diferentes (muitas vezes extrapenais), mas que eram passíveis de aplicação no mesmo caso (STOCO, Rui. *Sonegação fiscal*..., p. 316).

para fim diferente do recolhimento do tributo “constitui crime de *apropriação indébita* definido no art. 168 do Código Penal”.

Em exame desse quadro legal, ANDRADE FILHO percebeu que, antes da Lei nº 4.357/64, a sonegação fiscal possivelmente seria subsumida aos arts. 168, 171, 298, 299 ou 304 (além do art. 334, se fosse caso de importação ou exportação), do CP. Mas, como a jurisprudência, à época, considerava que “a utilização de qualquer meio fraudulento para suprimir tributo ou contribuição social, eram condutas atípicas” por ausência da conformação legal adequada, tornou-se necessária a tipificação autônoma da sonegação – que, embora tenha sido feita em lei extravagante, caberia perfeitamente no Código Penal.⁹²²

Portanto, como se havia mostrado juridicamente impossível punir o crime tributário como se fosse outro delito, promulgou-se a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, que foi, à época, uma “inovação em nosso Direito.”⁹²³ Somente não foi incluída no Código Penal diante de uma alegada urgência na sua aplicação, derivada da intenção de se reduzir os grandes índices que, então, faziam-se sentir.⁹²⁴ Segundo PIMENTEL, a Lei nº 4.729/65 foi editada com “o fito principal de fortificar o sistema de arrecadação de tributos, coibindo a sonegação” mediante severas penas. O autor ponderou que “todas as figuras contempladas” nessa lei “descrevem condutas típicas já previstas em dispositivos do Código Penal vigente”, notadamente nos tipos de *apropriação indébita* e nos variados delitos de *falso*.⁹²⁵ E exemplifica:

“os incisos I e II cogitam de modalidades de falsidade ideológica, que se ajustam perfeitamente à descrição típica do art. 299 do Código penal de 1940. O inciso III descreve o crime de falsidade material de documento público, previsto no art. 297 do mesmo diploma legal, pois os livros mercantis são equiparados a documentos públicos. O inciso IV prevê modalidades de falsidade ideológica e de falsidade material. E o inciso V descreve comportamentos que se subsumem nos arts. 316 (concussão) e 317 e seu § 2.º (corrupção passiva) do Código penal

⁹²² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário**..., p. 39.

⁹²³ ROSSI, Ângelo Rafael. **Crime de sonegação**..., p. 17.

⁹²⁴ Idem, p. 19.

⁹²⁵ PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 209. O autor reiterou essa opinião mais tarde (*Crime de sonegação fiscal*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, a. 76, v. 617, mar./1987, p. 260).

de 1940.”⁹²⁶

No entanto, explica PIMENTEL, “a inação das autoridades responsáveis” pela aplicação de tais dispositivos do Código Penal “criou o entendimento generalizado de que as fraudes fiscais, por sua natureza e objetivos, não se enquadram nos conceitos do Código penal”, apesar de se subsumirem aos seus tipos.⁹²⁷

Dado o cenário, a Lei nº 4.729/65 surgiu acompanhada por um programa de reformas que contemplou: a criação do Banco Central⁹²⁸; a Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965; o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966); em seguida, uma nova Constituição (24 de janeiro de 1967), a primeira a prever, em tópico específico, o Sistema Tributário Nacional (Título I, Capítulo V, “Do Sistema Tributário”, arts. 18 a 28).⁹²⁹

Para LIMA DE CARVALHO, “coube à Emenda Constitucional n. 18 atestar a modernização e a maturidade da nossa consciência fiscal, enxergando, no *imposto de exportação*, um instrumento imprescindível à disciplina do *comércio exterior*”⁹³⁰, pois transferiu dos Estados para a União a competência para instituir esse tributo. Para CORRÊA, o país estava, à época, “assolado pela turbulência constitucional que desaguou na Revolução de 1964,” quando a estrutura jurídica, econômica e social brasileira passou a ser reformulada pelos militares. A intenção, em suma, seria melhorar o sistema de arrecadação através da criminalização de fatos fiscais e econômicos, tudo para suportar os pesados gastos com a reforma que justificou “a tomada do poder mediante a quebra da ordem constitucional” então vigente.⁹³¹ Então, foi a Lei nº 4.729/65 que “deu

⁹²⁶ PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito Penal**..., p. 213.

⁹²⁷ Idem, p. 209. “Entendimento generalizado” que se mostrou correto, aliás.

⁹²⁸ Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964.

⁹²⁹ Interessante conhecer a relação, feita por TENÓRIO, de várias leis de conteúdo penal-tributário que seguiram imediatamente após a promulgação da Lei nº 4.729/65 (**Direito Penal Tributário**. São Paulo: José Bushatsky, 1973, p. 51-55).

⁹³⁰ LIMA DE CARVALHO, Márcia Dometila. **Crimes de contrabando**..., p. 5, nota de rodapé nº 2. Itálicos não originais.

⁹³¹ CORRÊA, Antonio. **Dos crimes contra a ordem tributária (comentários à Lei n. 8.137, de 27-12-1990)**. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 20.

foro de cidadania penal à simulação, depois de os tribunais fulminarem as tentativas de erigi-la em **falsum**.”⁹³²

Logo após a promulgação do citado diploma, João Bernardino GONZAGA afirmou que seus tipos penais são “lei penal em branco; isto é, não apresentam definições completas dos fatos delituosos”, limitando-se o legislador a “indicar certas maneiras de descumprir obrigações especificadas em normas tributárias”. Por isso, o “campo repressivo se torna impreciso, flutuante e amplíssimo”, determinado que é pela “extensa e muitas vezes obscura legislação tributária.”⁹³³ Vista, então, a evolução legislativa da repressão aos crimes tributários, cabem, agora, rápidos comentários sobre as semelhanças dogmáticas entre eles e o *descaminho*.

Para MACHADO, a *sonegação fiscal* é delito de “consumação antecipada”, isto é, *formal*⁹³⁴, e essa é a opinião majoritária quanto aos tipos da Lei nº 4.729/65.⁹³⁵ A base dessa posição é a redação legal do art. 1º, *caput*, da lei em questão, que não exigia a “supressão” ou “redução” de tributo para a configuração do crime – diferentemente do que ocorre com a Lei nº 8.137/90.⁹³⁶ No entanto, CAVALCANTI viu, mesmo assim, a sonegação fiscal como crime *material*⁹³⁷ e de *dano*, a partir de uma perspectiva sistêmica:

⁹³² MACHADO, Luiz Alberto. *Dos crimes contra a ordem tributária*. In **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. IX, n. 34, out./dez. 1985, p. 260. Negritos do original. Pela mesma razão, ANDRADE FILHO considerou a Lei nº 4.729/65 “a etapa mais importante da evolução legislativa sobre crimes relacionados com o descumprimento de obrigação tributária, iniciada em 1964, com a Lei nº 4.357” (**Direito Penal Tributário**..., p. 40).

⁹³³ GONZAGA, João Bernardino. *O crime de sonegação fiscal (Lei n. 4.729, de 1965)*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 56, v. 380, jun./1967, p. 7.

⁹³⁴ MACHADO, Luiz Alberto. *Fraude*..., p. 340.

⁹³⁵ No mesmo sentido: COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 102; BRITO MACHADO, Hugo de. *Prévio esgotamento da via administrativa e ação penal nos crimes contra a ordem tributária*. In **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 4, nº 15, jul./set. 1996, p. 234; TANGERINO, Davi de Paiva Costa; CANTERJI, Rafael Braude. *Consumação dos tipos tributários materiais na ótica do Supremo Tribunal Federal*. In FÖPPEL, Gamil (Coord.). **Novos desafios do direito penal no terceiro milênio: estudos em homenagem ao Prof. Fernando Santana**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 406; GONZAGA, João Bernardino. *O crime de sonegação fiscal*..., p. 9.

⁹³⁶ CARVALHO, Cristiano; JOBIM, Eduardo. *Crimes contra a ordem tributária: autonomia ou dependência entre o processo penal e o processo administrativo tributário?* In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT’ANNA, Carlos Soares (Coord.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: MP, 2005, p. 92-94.

⁹³⁷ “Resultando dessa *ocultação*, um prejuízo para a Fazenda Pública, que deixa de receber o valor do tributo que lhe é devido, conclui-se ser *material* o crime de sonegação fiscal” (CAVALCANTI, Araújo Leite. **Dos crimes de sonegação fiscal**..., p. 53. Itálicos originais).

“como haveria de ser recolhido o tributo, que não fosse legalmente devido? Então, se é impossível a aplicação de pena pela ausência daquele indispensável elemento de mensuração, diz-se inexistente a pena. E se inexistente a pena, inexistente será o crime. É este o principal argumento que confirma o que já foi dito, a respeito do requisito do *dano*, para a configuração do *crime*, e, por conseguinte, que o que a lei realmente incrimina é a sonegação, consumada ou tentada, do tributo, e não os atos descritos, em seu aspecto meramente formal.”⁹³⁸

Igualmente aos demais crimes tributários, como se viu⁹³⁹, o *bem jurídico* da sonegação fiscal de 1965 eram “os *interesses estatais* ligados à *arrecadação dos tributos* devidos à Fazenda Pública, visando a boa execução da política tributária do Estado.”⁹⁴⁰ Conforme Luiz Alberto FERRACINI, “no crime de sonegação fiscal o objeto jurídico é a Administração Pública e o objeto material do delito é o valor do tributo que (...) não foi devidamente recolhido ao erário público.”⁹⁴¹ O crime se consuma com a “lesão do interesse imediatamente protegido (fé pública, administração pública, antecipando-se com isso, a defesa do interesse mediatamente tutelado (crédito tributário).”⁹⁴² Embora tenha afirmado que seu “objeto jurídico específico” é o “dano”⁹⁴³, conclui, depois, que o bem jurídico tutelado “não precisa ser efetivamente lesado.”⁹⁴⁴ Não há divergência, então, quanto ao fato de que a sonegação fiscal da Lei nº 4.729/65 tutelava um bem jurídico *complexo*.

O elemento subjetivo exigido para que se consumasse a sonegação fiscal era o *dolo específico* de fraudar o Fisco⁹⁴⁵, desde que, com isso, pretenda-se a

⁹³⁸ CAVALCANTI, Araçari Leite. **Dos crimes de sonegação fiscal...**, p. 56-57. Itálicos originais. Em sentido oposto, GONZAGA entende que a sonegação fiscal da Lei nº 4.729/65 era crime de *perigo abstrato* (*O crime de sonegação fiscal...*, p. 9).

⁹³⁹ Vide PARTE II, *Capítulo 2, tópico 4* e respectivos subtópicos.

⁹⁴⁰ PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito Penal...**, p. 211. Itálicos não originais.

⁹⁴¹ FERRACINI, Luiz Alberto. **Do crime de sonegação fiscal**. São Paulo: Editora de Direito, 1996, p. 53.

⁹⁴² FERRACINI, Luiz Alberto. **Do crime...**, p. 58.

⁹⁴³ Idem, p. 53.

⁹⁴⁴ Idem, p. 58.

⁹⁴⁵ Vale reproduzir a opinião minoritária de REGO MACEDO a respeito do objeto *específico* do *dolo*: “a sanção penal”, no caso da sonegação fiscal de 1965, “decorre do crime de fraude e não da dívida fiscal. O fato de deixar de pagar o imposto não é gerador do delito” (*Direito Penal...*, p. 177). É interessante notar que, com esse entendimento, o autor propõe uma visão distinta sobre qual seria a objetividade jurídica do crime de sonegação fiscal. Enquanto a grande maioria dos pesquisadores entende que ela é representada, de alguma forma, pela *arrecadação tributária* ou pelos *interesses sociais* cujo atendimento depende da receita fiscal, REGO MACEDO indica, ainda que implicitamente, a *fé pública* como o bem jurídico

supressão ou a redução do tributo devido. Por consequência, e segundo SCHOLZ, a mera abstenção do recolhimento, por si só, não configura a sonegação fiscal, sendo “mero inadimplemento de obrigação tributária.”⁹⁴⁶

Em suma, foi a Lei nº 4.729/65 que constituiu, para ROSSI, um importante marco na consolidação de uma *consciência fiscal* no Brasil, que passou significar um “dever cívico.”⁹⁴⁷ Nova grande mudança legislativa, na seara da criminalidade tributária, apenas ocorreu com a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. A partir de então, a Lei nº 4.729/65, por ter sido revogada tacitamente, deixou de ser aplicada – embora não haja revogação expressa, o que suscita divergência na doutrina.⁹⁴⁸ Deve-se atentar, porém, ao fato de que a Lei nº

tutelado. Mas o fato de o legislador haver produzido, em 1965, um diploma próprio que “define o crime de sonegação fiscal”, deixa transparecer a preocupação política em conferir tratamento diferenciado às condutas que atentem não contra a fé pública, mas contra o erário, *separando-as* dos tipos – desde então previstos no Código Penal – das *falsidades* em geral. Quer parecer, assim, que, na verdade, pretendeu-se ver como fundamento da sanção criminal, no delito de sonegação fiscal, precisamente a omissão ou redução no recolhimento de tributos; não a fraude, que, é o *meio* regular ou necessário (impunível) para o fim específico almejado pelo sujeito.

⁹⁴⁶ SCHOLZ, Leônidas Ribeiro. *Sonegação fiscal*..., p. 425.

⁹⁴⁷ “Cumprindo êsse dever, cada cidadão estará cooperando para a melhor distribuição da riqueza e engrandecimento dêste país” (ROSSI, Ângelo Rafael. **Crime de sonegação**..., p. 139).

⁹⁴⁸ Acrescente-se que as expressões “Lei nº 4.729/65” e “crime de sonegação fiscal” foram empregadas em pelo menos três diplomas posteriores à Lei nº 8.137/90, como sejam: a Lei nº 8.383/91 (art. 98); a Lei Complementar nº 77, de 13 de julho de 1993 (art. 13); o Decreto 982, de 12 de novembro de 1993 (art. 1º, II), indicando, aparentemente, que ela teria permanecido em vigor. NABARRETE NETO entende que “a Lei 8.137/90 revogou a Lei 4.729/65, pois redisciplinou, reformulou e deu nova redação a toda a matéria tratada nela” (*Extinção da punibilidade*..., p. 175). No mesmo sentido: SILVA MARTINS, Ives Gandra da. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 1995, p. 25; SOARES DE MELO, José Eduardo. **Crimes tributários**. In SILVA MARTINS, Ives Gandra da. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 1995, p. 192; KERN, Alexandre. **O controle penal administrativo nos crimes contra a ordem tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 48; ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário**..., p. 46-47; COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 102. Para Juary C. SILVA, ela foi “ab-rogada” e substituída pela Lei nº 8.137/90 (**Elementos**..., p. 180). STOCO, diferentemente, pensa que houve “mera derrogação, e não ab-rogação ou revogação integral”, porque “ficou mantido o art. 5º, que substituiu os arts. 1º e 2º, do art. 334 do CP, que tipifica o crime de contrabando e descaminho, inatingido pela lei revogadora” (*Sonegação fiscal*..., p. 318). No mesmo sentido: PAULINO, José Alves. **Crimes contra a ordem tributária**..., p. 120-121; CAMPOS, Dejalma de; AMARAL MARINO, Pedro Luis do. **Crimes contra a ordem tributária**. In SILVA MARTINS, Ives Gandra da. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 1995, p. 211. Já Roberto DELMANTO e Roberto DELMANTO JR. pensam que, como não houve revogação expressa, cabe aos tribunais decidir se é possível ou não aplicá-la (*A extinção da punibilidade*..., p. 461). Merece registro, por fim, o entendimento isolado de Aurélio Pitanga SEIXAS FILHO, no sentido de que o art. 1º da Lei nº 8.137/90 operou a revogação tácita do art. 334, *caput*, segunda parte, CP. Confira-se: “o crime de descaminho, consistente na conduta de iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria, como definido em parte do art. 334, CP, está revogado pelo art. 1º da Lei 8.137/90, continuando em vigor as demais partes do art. 334 do CP” (**Crimes**

4.729/65 “conserva uma eficácia residual até que as condutas criminosas praticadas até o último dia de sua vigência sejam fulminadas pela prescrição.”⁹⁴⁹

Para ANDRADE FILHO, os crimes da Lei nº 8.137/90 são *materiais* e de *dano* e essa é a opinião predominante.⁹⁵⁰ STOCO, em análise dos tipos da Lei nº 8.137/90, concluiu que não basta, para a consumação, que o agente tenha agido com *dolo específico*: é necessário que tenha ocorrido a efetiva *supressão* ou a *redução* do tributo.⁹⁵¹ Esclarece que “o objeto jurídico colimado são os interesses estatais ligados à arrecadação dos tributos devidos à Fazenda Pública, visando a boa execução da política tributária do Estado”⁹⁵², daí a necessidade do prejuízo ao Erário para que se fale em consumação.

STOCO entende que, quando ROSSI afirmou ser *formal* o crime de sonegação fiscal, assim o fez porque comentava a Lei nº 4.729/65, hoje revogada. Isso porque o art. 1º da citada lei apenas descrevia as *condutas* que constituíam o crime de sonegação sem mencionar o *resultado* que deveria ser produzido⁹⁵³, o que veiculou a noção de que “bastava a prática da ação ou omissão descrita nos incisos para que o crime se configurasse, *independentemente* do resultado.”⁹⁵⁴ A Lei nº 8.137/90, por sua vez, introduziu nova feição ao delito de sonegação fiscal, ao afirmar, em seu art. 1º⁹⁵⁵, a necessidade de ocorrência do resultado

contra a ordem tributária. In SILVA MARTINS, Ives Gandra da. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 1995, p. 336). A opinião de SEIXAS FILHO parece ser um reflexo de dois fatores: *a*) a interpretação majoritária que se faz do art. 2º, §1º, da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942), no sentido de que a Lei nº 8.137/90, ao regular quase inteiramente a matéria da Lei nº 4.729/65, revogou-a tacitamente; *b*) o entendimento de que o *descaminho* é um *crime tributário*, contido, implicitamente, na asserção de que o art. 1º da Lei nº 8.137/90 trata da mesma matéria do que o art. 334 do CP.

⁹⁴⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário**..., p. 148.

⁹⁵⁰ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário**..., p. 103. No mesmo sentido: COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 103; BRITO MACHADO, Hugo de. *Prévio esgotamento da via administrativa e ação penal nos crimes contra a ordem tributária*. In **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 4, nº 15, jul./set. 1996, p. 234-235; TANGERINO, Davi de Paiva Costa; CANTERJI, Rafael Braude. *Consumação dos tipos tributários materiais na ótica do Supremo Tribunal Federal*. In FÖPPEL, Gamil (Coord.). **Novos desafios do direito penal no terceiro milênio: estudos em homenagem ao Prof. Fernando Santana**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 408. Distingue-se a opinião de PIMENTEL, para quem o crime seria formal ou material de acordo com cada inciso do art. 1º (**Direito Penal**..., p. 212).

⁹⁵¹ STOCO, Rui. *Sonegação fiscal*..., p. 322-324.

⁹⁵² Idem, p. 325.

⁹⁵³ “Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal (...)”.

⁹⁵⁴ Idem. Itálicos não originais.

⁹⁵⁵ “Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária *suprimir* ou *reduzir* tributo, ou contribuição social e

“suprimir” ou “reduzir tributo”, previsto no *caput*. Ou seja, hoje, a lei não deixa margem a dúvidas: o crime tributário é *material*.⁹⁵⁶

Toda a legislação que supriu a antiga crítica de GARCIA, criminalizando em tipos especiais e autônomos as mais variadas formas de sonegação fiscal – passíveis de classificação, hoje, inclusive pela espécie tributária a que se referem – roubou a cena, pois é acompanhada de penas mais graves, redação moderna e afinada com a atual Política Criminal utilitarista, que contempla hipóteses de extinção da punibilidade, suspensão da punibilidade, parcelamentos etc. E o *descaminho*, cuja análise científica sempre foi algo prejudicada por estar indevidamente *anexado* a outro crime do qual difere totalmente – o contrabando – parece não haver merecido a atenção do legislador, enquanto formulava as inovações no terreno da criminalidade fiscal. Relegou-se ao *limbo jurídico* a mais antiga previsão legal de crime tributário do ordenamento.

Entretanto, o *descaminho* traz, precisamente, as mesmas características de qualquer outro crime tributário material: *ilusão* (leia-se: redução ou supressão) do *pagamento* (leia-se: recolhimento) de direito ou imposto (leia-se: tributos), *devidos* pela entrada, saída ou consumo de mercadoria (leia-se: considerados devidos pelo Estado em procedimento administrativo prévio). O *descaminho*, assim como os demais crimes tributários, tutela, primordialmente, a *ordem tributária* e é delito *material* e de *dano*. A análise da evolução da legislação repressiva da sonegação fiscal, aliada aos estudos realizados pela literatura desde então, embasam essa conclusão.

4. O princípio da equidade e a analogia *in bonam partem*

Determinado setor da doutrina pretende que não se pode, “sob o argumento do preceito constitucional isonômico”, trazer para o delito de *descaminho* “as discussões travadas com relação aos delitos fiscais propriamente

qualquer acessório, mediante as seguintes condutas (...)”.

⁹⁵⁶ Idem. Também C. SILVA notou que Lei nº 8.137/90 erigiu a efetiva *sonegação* a *resultado* do delito tributário (**Elementos...**, p. 182-183). A referência, aqui, é feita somente ao art. 1º da Lei nº 8.137/90.

ditos como o prévio exaurimento da via administrativa e a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.” A base desse e de outros raciocínios semelhantes é a concepção *positivista* de que *o legislador*, quando deixou de prever a extinção da punibilidade do descaminho pelo pagamento do tributo e quando deixou de mencioná-lo no art. 83 da Lei nº 9.430/96, teria dado mostra de que não se pode equipará-lo a nenhum outro crime de sonegação fiscal. Além disso, a sonegação de *tributos aduaneiros* não ofenderia somente a *ordem tributária*, ao contrário do que ocorreria com os verdadeiros crimes tributários.⁹⁵⁷

Em que pese já se terem vistos, acima, elementos aptos a contrariar tais premissas, o fato é que a *ausência de previsão legal*, tanto para a exigência do esgotamento da instância administrativa quanto para a extinção da pena pelo pagamento do tributo, é o *principal* argumento contrário à extensão desses benefícios ao descaminho. Assim é que se identifica, na legislação, um “tratamento desigual” dispensado para delitos “como o descaminho e mesmo a apropriação indébita previdenciária”⁹⁵⁸, em comparação, p.ex., com os crimes tributários materiais da Lei nº 8.137/90. A verdade é que, quando a lei, ao estabelecer normas penais tributárias, deixou de mencionar todos os crimes de sonegação fiscal que a elas se submetem, acabou “estabelecendo, na definição de sua extensividade, *regras diferentes para situações equânimes*.”⁹⁵⁹ Em matéria de crimes de sonegação fiscal, urge, pois, promover a “*unidade* de ilicitudes do nosso sistema jurídico-penal.”⁹⁶⁰

Para RODRIGUES RIBAS, o “maior princípio” do Direito Penal Tributário “é o da igualdade”. A autora explica que, no Direito Público, o princípio da igualdade é “inseparável da concepção democrática do Estado” e a sua noção mais atual tem origens na Revolução Francesa. Ressalta o importante papel do Poder Judiciário na interpretação e na aplicação das normas atinentes

⁹⁵⁷ SANCTIS, Fausto Martin de. **Direito penal tributário: aspectos relevantes**. Campinas: Bookseller, 2005, p. 30. No mesmo sentido: DEMO, Roberto Luís Luchi. *Descaminho*. In **Revista Jurídica Consulex**, Brasília, a. VII, n. 158, 15 de agosto de 2003, p. 27-30.

⁹⁵⁸ BALTAZAR JR., José Paulo. **Crimes Federais...**, p. 454.

⁹⁵⁹ ROSENTHAL, Sérgio. *A extinção da punibilidade...*, p. 262. Itálicos não originais.

⁹⁶⁰ SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 122-123. Itálicos não originais.

aos crimes tributários, para que o corolário da igualdade seja efetivamente realizado.⁹⁶¹ É por isso que Lúcia Valle FIGUEIREDO afirma: “a lei não pode de forma alguma desigualar”. A lei não pode “conter dispositivos que não guardem correlação lógica com as situações discriminadas, a lei não pode tratar alguns de certa forma e outros, de outra forma, a não ser que haja discrímenes lógicos.”⁹⁶²

LYRA, discorrendo sobre o postulado da *equidade* especificamente em sede de ciências criminais, assinalou-o como “um dos princípios geraes do direito, embora constitúa uma realidade subjectiva. No sentido vulgar, a equidade é a perfeita correspondencia juridica e ethica da norma ás circumstancias do caso concreto.”⁹⁶³ Por isso,

“a equidade é a particularização e a individualização da justiça, resultante de uma sensibilidade e de uma orientação especiaes. No estudo das circumstancias, dos moveis, da contingencia, em que é colhido o criminoso, a experiencia da vida e do homem permitem, muitas vezes, reflectir-se a equidade na aplicação do Direito Penal.”⁹⁶⁴

Mas não há uma expressão exclusiva (como, p.ex., *isonomia*, *igualdade*, *equidade* etc.) que designe a interpretação a favor do réu. Celso DELMANTO entende que essa exegese a favor do acusado, “ou, como querem outros, *analogia in bonam partem*, tanto no caso de apreensão e consequente perdimento dos bens quanto na hipótese de pagamento dos tributos devidos mesmo após o recebimento da denúncia (...), é correta”⁹⁶⁵, pois os dispositivos legais que regulam a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo em crimes tributários abrangem todos os tributos, inclusive os aduaneiros.

A criação da causa legal de *extinção da punibilidade* para crimes tributários é indicativa de que se pretendeu favorecer, antes de mais nada, a arrecadação pública. Em outras palavras, “o que se busca é a satisfação da dívida

⁹⁶¹ RODRIGUES RIBAS, Lúcia Maria Lopes. **Questões relevantes de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 40.

⁹⁶² FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Devido processo legal e fundamentação nas decisões*. In **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Malheiros, v. 63, 1994, p. 214.

⁹⁶³ LYRA, Roberto. **Direito Penal, Parte Geral**. Rio de Janeiro: Livraria Jacintho, 1936, p. 258.

⁹⁶⁴ LYRA, Roberto. **Direito Penal...**, p. 259.

⁹⁶⁵ DELMANTO, Celso; DELMANTO, Roberto; DELMANTO JR., Roberto; ALMEIDA DELMANTO; Fabio Machado de. **Código Penal Comentado**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 960.

com o Estado. E o Direito Penal aparece aqui como instrumento de cobrança de dívidas, e não mais como de prevenção e repressão ordinariamente conhecido.” Mas isso não contraria o fato de que, em matéria penal, a interpretação sempre é “favorável ao acusado (analogia in bonam partem; in dubio pro reo, in dubio pro libertate etc.). Por esta razão, também, é que o referido dispositivo [art. 34 da Lei nº 9.249/95⁹⁶⁶] deve ser entendido da maneira mais ampla e benéfica ao réu.”⁹⁶⁷

De acordo com RABELO QUEIROZ, apesar da administrativização do Direito Penal

“o sentido de justiça moral ligado à sanção penal, por meio da idéia de retribuição, impõe que condutas similares recebam tratamentos penais similares. Que há de diferente, em termos de gravidade, entre um crime tributário cometido em prejuízo da Receita Federal e outro cometido em prejuízo da Fazenda Estadual de uma Unidade da Federação qualquer, a modo de permitir um tratamento penal mais favorecido? (...) Em termos de gravidade, a resposta é: nenhuma. Ou melhor: nenhuma que seja grande suficiente para justificar tratamentos penais tão distintos para cada uma delas.”⁹⁶⁸

Roberto SOARES GARCIA, discorrendo sobre a possibilidade de aplicação da extinção da punibilidade a outros crimes tributários além daqueles previstos na Lei nº 9.249/95, art. 34, conclui que:

“a aplicação da analogia, na hipótese aqui tratada, é exigência do próprio princípio da equidade. É inadmissível que, para fatos semelhantes, a resposta do ordenamento jurídico seja discrepante. (...) O tratamento diverso, para situações semelhantes, fere a equidade, o que não permite nosso ordenamento jurídico.”⁹⁶⁹

TORRES e CUKIERKOM adotam o mesmo posicionamento, pontuando que, em Direito Penal, o princípio da *legalidade* não se opõe à analogia *in bonam partem*, pelo que “o fato de o legislador *não haver impedido* expressamente a extinção da punibilidade (...), por si só, autoriza o exame da aplicabilidade da

⁹⁶⁶ “Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”

⁹⁶⁷ ALMEIDA DELMANTO, Fábio Machado de. *O parcelamento do débito tributário e a extinção da punibilidade*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 55, jun./1997, p. 8-9.

⁹⁶⁸ RABELO QUEIROZ, Rafael Mafei. *Extinção da punibilidade*..., p. 147.

⁹⁶⁹ SOARES GARCIA, Roberto. *A extinção da punibilidade nos casos de apropriação indébita de contribuições previdenciárias*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 40, abril/1996, p. 7.

analogia benéfica”⁹⁷⁰ da extinção da punibilidade a outro crime tributário não previsto na legislação pertinente (como o descaminho).

Alberto SILVA FRANCO e Rui STOCO qualificam como “absurda” a restrição de incidência de normas penais tributárias apenas aos crimes definidos na Lei nº 8.137/90 (e aos arts. 168-A e 337-A do CP). Ela é injustificável, “na medida em que ofende o princípio constitucional da isonomia, ademais do que *ubi aedem ratio, ibi eadem legis dispositio* (onde existe a mesma razão fundamental, prevalece a mesma regra de direito)”. Para os autores, tal *desvio* de aplicação é devido, “certamente, a um cochilo ou despreparo do legislador”. Discorrendo especificamente sobre a causa legal de extinção da punibilidade pela reparação do dano, assim se posicionam:

“(…) nada justifica, nem se encontra razão lógica ou jurídica, à luz do princípio constitucional da igualdade, que tal benefício não se estenda também ao autor do crime de descaminho, dada a sua natureza de delito contra a ordem tributária em que se objetiva impedir a importação ou exportação de bens e produtos sem o pagamento dos impostos e taxas devidos. Cabe lembrar que esse *tratamento discriminatório não encontra razão lógica ou jurídica*, máxime quando a própria legislação evoluiu em sentido contrário.”⁹⁷¹

Para Sérgio ROSENTHAL, é

“absolutamente imprescindível reconhecer ao descaminho a mesma natureza fiscal das demais sonegações, sob pena de não apenas aplicar-se *regras diversas para situações equânimes*, o que é injusto e portanto ilegal, mas também por assumir-se, implicitamente, que não há no País uma política econômica séria, ou ainda que a mesma é totalmente incoerente”.⁹⁷²

Segundo o estudo de RODRIGUES RIBAS, deve haver a “uniformização e sistematização das condutas antijurídicas idênticas, para que sejam punidas

⁹⁷⁰ TORRES, Márcio Andrade, CUKIERKOM, Maria Cristina Barongeno. *A extinção da punibilidade pelo pagamento...*, p. 5. No texto, tratavam do crime de apropriação indébita previdenciária.

⁹⁷¹ FRANCO, Alberto Silva; STOCO, Rui (Coord.). **Código Penal e sua interpretação – doutrina e jurisprudência**. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 1.573-1.575. Itálicos não originais.

⁹⁷² ROSENTHAL, Sérgio. **A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no descaminho**. São Paulo: Editora Nacional, 1999, p. 50. Itálicos não originais. Em outro trecho da mesma obra, o autor afirma que, “com fundamento no *princípio constitucional da isonomia*”, devem as regras atinentes à extinção da punibilidade “aplicar-se a qualquer crime de natureza fiscal, incluído neste rol, o delito de descaminho” (p. 39. Itálicos não originais).

também de forma idêntica”, evitando-se, com isso, a incoerência do sistema sancionatório, “tanto no aspecto material quanto no formal”.⁹⁷³ Essa diretriz, no presente texto, conduz à conclusão de que “a extinção da punibilidade pelo pagamento deve, com fundamento no *princípio constitucional da isonomia*, aplicar-se a qualquer crime de natureza fiscal, independentemente da lei que o defina.”⁹⁷⁴

Não é a *localização topográfica* do tipo, seja ela qual for, que revela a sua real natureza. Veja-se, por exemplo, o que ocorreu com o art. 34 da Lei 9.249/95, que trata da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo quanto aos crimes definidos nas Leis nºs 4.729/65 e 8.137/90. Esse dispositivo não incluiu a Lei nº 8.212/91, que dispôs sobre contribuições previdenciárias. Diante da incongruência, a jurisprudência reconheceu a aplicabilidade do art. 34, da Lei nº 9.249/95, também para o delito então previsto no art. 95, *d*, da Lei 8.212/91.⁹⁷⁵ Depois, a Lei nº 10.684/03, art. 9º, §2º, permitiu a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo para os crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 e nos arts. 168-A e 337-A, CP. A mesma permissão consta da Lei nº 11.941/09, art. 69 e parágrafo único. Ainda, a Lei nº 9.430/96, art. 83, previa, originalmente, a condição de exaurimento da via administrativa apenas para os crimes descritos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.⁹⁷⁶ Contudo, como os crimes dos arts. 168-A e 337-A não são diferentes daqueles da Lei nº 8.137/90, a Medida Provisória nº 497/10 tratou de incluí-los na redação do citado dispositivo.⁹⁷⁷

A verdade é que é possível afirmar a natureza tributária do *descaminho*

⁹⁷³ RODRIGUES RIBAS, Lúcia Maria Lopes. **Questões relevantes...**, p. 108.

⁹⁷⁴ ROSENTHAL, Sérgio. *A extinção da punibilidade...*, p. 264. Itálicos não originais.

⁹⁷⁵ Vide: STJ – Inq. 199500461110 – Corte Especial – Rel. Min. Assis Toledo – DJ de 26.5.97. A Lei nº 9.983/00 revogou os crimes que eram previstos no art. 95 da Lei nº 8.212/91, para inserir, no Código Penal, os arts. 168-A e 337-A.

⁹⁷⁶ O que foi utilizado, por um setor da doutrina do qual SANCTIS é representativo, para sustentar que “o legislador não equiparou o delito de descaminho aos delitos de sonegação fiscal, reconhecendo, diga-se, de forma apropriada, a *nítida distinção* entre ambos” (SANCTIS, Fausto Martin De. **Direito penal tributário: aspectos relevantes**. Campinas: Bookseller, 2005, p. 29. Itálicos não originais).

⁹⁷⁷ O art. 83, da Lei nº 9430/96, tem, atualmente, a seguinte redação: “a representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.”

simplesmente sustentando inexistir diferença essencial entre ele e qualquer crime tributário material previsto no art. 1.º da Lei 8.137/90, bem como entre o de *sonegação previdenciária e apropriação indébita previdenciária*, para os quais a condição da decisão administrativa transitada em julgado é sobejamente difundida, embora também estejam previstos no Código Penal.⁹⁷⁸

Sufragando a literatura na mesma direção, o STJ enfatizou, há pouco tempo, que para o mesmo fato deverá ser sempre aplicado o mesmo fundamento legal⁹⁷⁹, motivo pelo qual decidiu que “*não há razão lógica para se tratar o crime de descaminho de maneira distinta daquela dispensada aos crimes tributários em geral.*”⁹⁸⁰ Por isso, não se vislumbram razões que impeçam a aplicação do regramento penal tributário referente aos crimes da Lei nº 8.137/90 e aos arts. 168-A e 337-A, CP, ao *descaminho*, pelo que a analogia *in bonam partem* em favor do acusado e o princípio da *isonomia*, em uma perspectiva político-criminal, são critérios que devem nortear a interpretação dos fatos e da legislação pertinente para a solução dos casos penais em que o *crime tributário aduaneiro* seja o objeto.⁹⁸¹

⁹⁷⁸ Nesse sentido, há precedente que, enquadrando a sonegação fiscal em operação de importação como o crime do art. 1º da Lei nº 8.137/90 (dada a semelhança das condutas; em que pese a correta adequação típica seja o *descaminho*, diante da *especialidade* da norma), admite a *extinção da punibilidade* pelo pagamento do tributo (TRF 4ª R. – HC 2007.04.00.032299-0 – 8ª T. – Rel. Des. Fed. Luiz Fernando Wolk Penteado – DJe 28.11.07).

⁹⁷⁹ “*Ubi eadem ratio, ibi idem ius*”.

⁹⁸⁰ STJ – HC 48805 – 6ª T. – Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura – DJ de 19.11.07. Itálicos não originais. No mesmo sentido: STJ – HC 67415 – 6ª T. – Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura – DE de 28.9.09.

⁹⁸¹ Já houve julgado aplicando o raciocínio da analogia: “descaminho – Aplica-se a ‘analogia in bonam partem’ – para trancar a ação penal após o recebimento da denúncia, quando o réu comprova haver requerido anteriormente o pagamento ou o depósito dos tributos e multas e não ter conseguido efetivá-lo a tempo por mora do serviço público” (TFR – 2ª T. – Rec. Crim. 366 – Rel. Min. Paulo Távora – DJ de 16.12.76. In ROSENTHAL, Sérgio. **A extinção da punibilidade**..., p. 95).

Capítulo 2 – A natureza aduaneira do crime de descaminho

1. O descaminho como *crime tributário aduaneiro*

O delito de descaminho, descrito no art. 334, *caput*, segunda parte, do CP (e alíneas, já comentadas), está inserido em seu Título XI – Dos Crimes Contra a Administração Pública, mais precisamente no Capítulo II – Dos Crimes Praticados por Particular Contra a Administração em Geral. Essa parte do Código é voltada, portanto, à tutela da *Administração Pública* em seus vários aspectos. Crimes de corrupção praticada por funcionários públicos (*peculato*, *prevaricação*, *concussão* etc.) e aqueles perpetrados por particulares contra a Administração Pública (*desacato*, *corrupção ativa*, *tráfico de influência* etc.) são punidos de acordo com as regras ditadas nessa altura da lei penal. Dessas várias espécies de crimes do mesmo gênero, dois, que estão alocados no mesmo Título XI, Capítulo II, possuem natureza tributária: o *descaminho* (CP, art. 334) e a *sonegação de contribuição previdenciária* (CP, art. 337-A do CP⁹⁸², inserido pela Lei nº 9.983/00).

Embora a análise do descaminho, dentro de um sistema criminal harmônico, imponha a noção, assumida por RÍOS, de que “o descaminho é um contrabando contra o Fisco, sendo *crystalina* a sua natureza fiscal”⁹⁸³, essa posição encontra resistência na literatura. Há vários autores convencidos de que o descaminho não pode ser igualado aos demais crimes tributários⁹⁸⁴ e também

⁹⁸² “Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (...) Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.”

⁹⁸³ RÍOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal...**, p. 88. Itálicos não originais.

⁹⁸⁴ Alguns dos autores contrários: DEMO, Roberto Luís Luchi. *Descaminho*. In **Revista Jurídica Consulex**, Brasília, a. VII, n. 158, 15 de agosto de 2003, p. 27-30; SCHMITT JR., Leoberto Simão. *Descaminho: desnecessidade de conclusão de procedimento administrativo-fiscal para a persecução penal em juízo*. In HIROSE, Tadaaqui; BALTAZAR JR., José Paulo (Org.). **Curso modular de Direito Penal**. v. 2. Florianópolis: Conceito Editorial; EMAGIS, 2010, p. 389-415; DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 635-638; SANCTIS, Fausto Martin de. **Direito penal tributário: aspectos relevantes**. Campinas: Bookseller, 2005, p. 25-31; BONAT, Luiz Antonio. *Crimes relacionados com o comércio exterior*. In FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 311-318; BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal, parte especial**. v. 5. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 259-265.

existem precedentes jurisprudenciais contrários a tal equiparação.⁹⁸⁵

LIMA DE CARVALHO defende ponto de vista peculiar. Entende que “o descaminho, fraude ao pagamento dos tributos aduaneiros, é, *grosso modo*, crime de sonegação fiscal, ilícito de natureza tributária, pois atenta imediatamente contra o erário público (...); porém, não o iguala aos “demais delitos de sonegação fiscal.”⁹⁸⁶ A razão seriam os “interesses extrafiscais” manifestados pelo Estado na tributação do comércio exterior, os quais vão “além da simples arrecadação”, objetivada pelos tributos restantes.⁹⁸⁷ Contudo, como se verá em tópico próprio⁹⁸⁸, adiante, a característica *extrafiscal* dos tributos aduaneiros não interfere em nada na condição *tributária* do ilícito descrito no art. 334, *caput*, segunda parte, CP.

Um dos indícios legislativos de que o *descaminho* é um crime tributário é o fato de que a atual redação de seu §1º, respectivas alíneas *c* e *d*, e do § 2º, foi determinada pela Lei nº 4.729/65, conhecida por haver criado a tipificação autônoma da *sonegação fiscal*. O fato de que o descaminho está previsto dentre os crimes contra a Administração Pública no Código Penal não altera sua essência tributária. Sobre isso, C. SILVA considera óbvio que todos “os crimes tributários, qualquer a designação que se lhes emprestem, inserem-se na rubrica

⁹⁸⁵ Como, p.ex., o seguinte aresto, que resume boa parte dos fundamentos contrários à equiparação ora proposta: “há inequivocamente diferença entre o crime de descaminho e o contra a ordem tributária. São tipos penais com objetividade jurídica distinta, não podendo ser aplicado o mesmo entendimento para ambos, no que se refere à condição objetiva de punibilidade. O delito de contrabando ou descaminho tutela a Administração Pública, em especial o erário, protegendo também a saúde, a moral, a ordem pública. De outro modo, no crime do artigo 1º da Lei nº 8.137/90, o bem jurídico protegido é a ordem tributária, entendida como o interesse do Estado na arrecadação dos tributos, para a consecução de seus fins. A conclusão do processo administrativo não é condição de procedibilidade para a deflagração do processo-crime pela prática de delito do artigo 334 do CP, tampouco a constituição definitiva do crédito tributário é, no caso, pressuposto ou condição objetiva de punibilidade. Os tributos exigidos, na hipótese de descaminho, cumprem função extrafiscal, ao contrário, do crime contra a ordem tributária. A extrafiscalidade, nas palavras de Hugo de Brito Machado, configura-se ‘quando seu objetivo principal (do tributo) é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros’ (in Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 61)” (TRF 4ª R. – 8ª T. – HC 00015425520104040000 – Rel. Des. Fed. Paulo Afonso Brum Vaz – DE de 18.3.10). No mesmo sentido: TRF 4ª R. – 8ª T. – HC 200904000412767 – Rel. Juiz Sebastião Ogê Muniz – DE de 13.1.10; TRF 4ª R. – 8ª T. – HC 2008.04.00.036895-6 – Rel. Des. Fed. Paulo Afonso Brum Vaz – DE de 30.10.08; TRF 4ª R. – 2ª T. – RSE 200004010118834 – Rel. Juiz Vilson Darós – DJ de 13.9.00.

⁹⁸⁶ LIMA DE CARVALHO, Márcia Dometila. **Crimes de contrabando e descaminho**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 4. Itálicos originais. A mesma ideia é repetida pela autora na p. 33.

⁹⁸⁷ LIMA DE CARVALHO, Márcia Dometila. **Crimes de contrabando...**, p. 5.

⁹⁸⁸ *Capítulo 3, tópico 2 – A extrafiscalidade dos tributos aduaneiros.*

dos crimes contra a *Administração Pública*⁹⁸⁹, pelo que considera “anódina” a classificação “crimes contra a ordem tributária”, adotada pela Lei nº 8.137/90.⁹⁹⁰ SCHMIDT concorda, pois “o *sistema tributário*, de uma forma ou de outra, está implicitamente contido nos crimes praticados *contra a administração pública*”, sendo o art. 337-A, CP, uma prova disso.⁹⁹¹ Ou seja, a Lei nº 8.137/90 poderia, muito bem, ter nomeado os ilícitos de *sonegação fiscal* que prevê como *crimes contra a Administração Pública* – em que pese seja uma definição menos específica.

De acordo com o art. 334, CP, aquele que “iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria”, será punido por sonegação fiscal em operação de comércio exterior – ou seja, *descaminho*. Em que pese o termo “iludir” não seja o mais adequado⁹⁹², pode ser tranquilamente lido como “enganar, burlar, fraudar”⁹⁹³ o tributo aduaneiro incidente na operação em questão. ASSIS TOLEDO define “iludir” como “*qualquer* burla, dissimulação, subterfúgio ou engano”, manejado contra a fiscalização, com o intuito de evitar o recolhimento dos tributos devidos.⁹⁹⁴ É punida “a inverdade, o ludibrio, o embaçamento do Fisco”, no contexto do comércio exterior.⁹⁹⁵ Ou seja, *iludir*, aqui, é *sonegar*.

Desde VIVEIROS DE CASTRO, era claro que o descaminho é um “crime contra a *Fazenda Publica*.”⁹⁹⁶ VILLEGAS está convencido de que “esta *fraude aduaneira* não é mais que uma modalidade de fraude fiscal genérica”, porque visa “enganar a autoridade fiscal, para subtrair, no todo ou em parte, a prestação

⁹⁸⁹ C. SILVA, Juary. **Elementos...**, p. 29.

⁹⁹⁰ Idem, p. 31. Itálicos não originais.

⁹⁹¹ SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Exclusão da punibilidade...**, p. 122. Itálicos não originais.

⁹⁹² FANUCCHI sugere seja substituído por “evadir” (FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. v. I. 4. ed. São Paulo: IBET; Resenha Tributária, 1980, p. 499).

⁹⁹³ FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de Direito Penal – arts. 293 a 359. Parte Especial**. v. 4º. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1965, p. 1178.

⁹⁹⁴ ASSIS TOLEDO, Francisco de. *Descaminho...*, p. 5. Itálicos não originais.

⁹⁹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Da impossibilidade jurídica de concurso material ou formal imperfeito entre os crimes de descaminho (art. 334, segunda parte, do Código Penal Brasileiro) e de sonegação fiscal (art. 1º, I a IV, da Lei nº 8.137/90) – questões conexas*. In FARIA COSTA, José de; MARQUES DA SILVA, Marco Antonio (Coord.). **Direito Penal Especial, Processo Penal e Direitos Fundamentais – visão luso-brasileira**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 223.

⁹⁹⁶ VIVEIROS DE CASTRO, Augusto Olympio. *Contrabando...*, p. 503. Itálicos originais.

tributária correspondente.”⁹⁹⁷

Para ASSIS TOLEDO, “o descaminho é, em nossa legislação, uma espécie do gênero *fraude fiscal*.” Por isso, “é essencial, para a realização do tipo em exame, a sonegação de algum tributo” relacionado à operação de comércio exterior.⁹⁹⁸ Considera, assim como C. SILVA, que o fato de estar arrolado dentre os crimes contra a Administração Pública não altera sua natureza fiscal, “já que abriga em seu seio uma concreta evasão tributária, em prejuízo do erário público.”⁹⁹⁹ É tão evidente o vínculo do tipo de descaminho com a legislação tributária que ASSIS TOLEDO conclui: “o tratamento adequado desses delitos deveria ser procurado no âmbito do *direito penal tributário*”, porque apenas assim “seria possível evitar-se que um ramo da legislação vigente continuasse brigando com os objetivos de outro ramo da mesma legislação.”¹⁰⁰⁰

CAVALCANTI, quando estudou os vários crimes de sonegação fiscal previstos no Direito brasileiro, não teve dúvidas: “o *crime de contrabando ou descaminho* se assemelha com o *crime de sonegação fiscal*. Porque no *descaminho* o que prepondera realmente é o *interesse da arrecadação tributária*.”¹⁰⁰¹ Segundo DOTTI, “além da hipótese do *descaminho* como um *crime tributário* previsto no CP (art. 334, caput), a legislação especial contempla diversos tipos de ilícito penal contra a ordem tributária”.¹⁰⁰² Como qualquer crime tributário, o descaminho “pressupõe a ocorrência da hipótese de incidência do imposto, fazendo exsurgir a relação obrigacional tributária entre o contribuinte e o Fisco”, sendo que o agente é movido pela “pretensão de enganar o erário, no que pertine ao recolhimento de imposto.”¹⁰⁰³

ANDRADE FILHO observa que, embora o Código Penal não contenha

⁹⁹⁷ VILLEGAS, Hector. **Direito Penal**..., p. 107-108. Itálicos não originais.

⁹⁹⁸ ASSIS TOLEDO, Francisco de. *Descaminho*. In FRANÇA, R. Limongi (Coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito**. v. 24. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 1. Itálicos não originais.

⁹⁹⁹ ASSIS TOLEDO, Francisco de. *Descaminho*..., p. 1-2. Igualmente pensa MAGALHÃES NORONHA, para quem é “claro que a dinâmica da administração pública não pode tolerar lesão” a “interesses do tesouro do Estado” (**Direito Penal – dos crimes contra a saúde pública**..., p. 394); no mesmo sentido: FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de Direito Penal – arts. 293 a 359**..., p. 1172.

¹⁰⁰⁰ Idem, p. 2-3.

¹⁰⁰¹ CAVALCANTI, Araçari Leite. **Dos crimes de sonegação fiscal**..., p. 189. Itálicos originais.

¹⁰⁰² DOTTI, René Ariel. **Curso**..., p. 185-186. Itálicos não originais.

¹⁰⁰³ SILVA JR., Walter Nunes da. *A descaracterização do crime de descaminho*..., p. 440.

capítulo específico para os *crimes tributários*, “a ação ou omissão que implique supressão ou redução, não autorizada em lei, de tributo ou contribuição poderia, observadas as circunstâncias de cada caso, ser enquadrada em vários dispositivos da legislação codificada.” Nessa linha, afirma que há, sim, no Código, referência específica a *crime tributário* no caso de importação e exportação, que “consta do art. 334 do referido diploma normativo.”¹⁰⁰⁴ Vários outros autores revelaram comungar desse entendimento, embora em estudos não direcionados a tanto: JAPIASSÚ escreveu que o descaminho “é delito fiscal por excelência”¹⁰⁰⁵; C. SILVA entende que o descaminho é crime tributário¹⁰⁰⁶; de acordo com SCHMIDT, o descaminho é “modalidade específica de sonegação fiscal (...)”¹⁰⁰⁷; para KERN, o descaminho é figura tradicional no campo tributário do Direito Penal brasileiro¹⁰⁰⁸; BALTAZAR JR. vê o descaminho como “uma infração tributária aduaneira.”¹⁰⁰⁹ No mesmo sentido: Igor TENÓRIO¹⁰¹⁰, ALMEIDA DELMANTO¹⁰¹¹, Adriana Pazini de BARROS¹⁰¹² e José Lence CARLUCI.¹⁰¹³

E não são apenas acadêmicos de Direito Penal que desenvolveram essa noção. O tributarista FANUCCHI classificou os crimes tributários em três espécies: *a) crimes essencialmente tributários* – que são os “integrantes principais do direito penal tributário”; *b) crimes tributários por extensão legal* – que são os crimes “trazidos para o seio do direito tributário, por providência do legislador ordinário”, de que é exemplo a apropriação indébita; *c) crimes*

¹⁰⁰⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário**..., p. 212.

¹⁰⁰⁵ JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. **O Contrabando**..., p. 59.

¹⁰⁰⁶ C. SILVA, Juary. **Elementos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 4-5; p. 269-270.

¹⁰⁰⁷ SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Exclusão da punibilidade**..., p. 123.

¹⁰⁰⁸ KERN, Alexandre. **O controle penal administrativo**..., p. 46.

¹⁰⁰⁹ BALTAZAR JR., José Paulo. **Crimes federais**..., p. 190. O autor divide os crimes contra a ordem tributária em quatro grupos, quais sejam: “a) sonegação; b) apropriação indébita; c) *descaminho*; e, d) crimes funcionais” (p. 416. Itálicos não originais).

¹⁰¹⁰ TENÓRIO, Igor. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: José Bushatsky, 1973, p. 45; 105-113; 160-161.

¹⁰¹¹ ALMEIDA DELMANTO, Fábio Machado de. *Da extinção da punibilidade pelo pagamento no crime de não recolhimento de contribuições previdenciárias: art. 95, d, da Lei 8212/91*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 45, ago./1996, p. 6-7.

¹⁰¹² BARROS, Adriana Pazini de. *Natureza tributária do crime de descaminho*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, a. 16, n. 187, jun./2008, p. 8-9.

¹⁰¹³ CARLUCI, José Lence. **Uma introdução ao Direito Aduaneiro**. São Paulo: Aduaneiras, 1997, p. 239-248.

circunstancialmente tributários – que são alguns crimes que “podem ter origem na violação de normas tributárias”, de que são exemplos o peculato, a corrupção, a prevaricação e a concussão, dentre outros.¹⁰¹⁴

Como uma das espécies da primeira classificação, ou seja, os crimes *essencialmente* tributários, o jurista cita o *descaminho*.¹⁰¹⁵ Com isso, trata de esclarecer o equívoco do codificador de 1940 ao inserir, no mesmo tipo legal, a figura do *contrabando* e do *descaminho* – condutas integralmente diferentes. Para o autor, a afinidade de ambas as hipóteses com as atividades alfandegárias não justifica a sua junção, pois seria “fora de propósito admitir-se que a lei tributária enumerasse, como tributáveis pelos impostos de comércio exterior, mercadorias cuja importação e/ou exportação fossem proibidas.”¹⁰¹⁶ Ademais, se ambos compartilham o componente da *clandestinidade*, ela deve ser considerada em graus: no contrabando, a clandestinidade é irreparável; porém, no descaminho – em que a operação, em si, é *lícita*, faltando apenas o recolhimento dos encargos fiscais – a clandestinidade “é passível de convalhecimento.”¹⁰¹⁷

Há, inclusive, precedentes jurisprudenciais expondo, desde a época da edição da Súmula 560, do STF¹⁰¹⁸, que “o descaminho não é mais que a *sonegação dos tributos nos casos de importação ou exportação* não proibida, como previsto no art. 334, da lei penal.”¹⁰¹⁹ Atualmente, a 6ª Turma do STJ decide no mesmo sentido, como demonstram os seguintes precedentes: “há que se manter a decisão que trancou a ação penal por carência de justa causa, quanto aos crimes contra a ordem tributária ou de descaminho, se confirmado que o crédito tributário não está devidamente constituído”¹⁰²⁰; “não há razão lógica para se tratar o crime de descaminho de maneira distinta daquela dispensada aos

¹⁰¹⁴ FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. v. I. 4. ed. São Paulo: IBET; Resenha Tributária, 1980, p. 478-479.

¹⁰¹⁵ FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário...**, p. 478. No mesmo sentido: CARLUCI, José Lence. **Uma introdução...**, p. 209-210.

¹⁰¹⁶ Idem, p. 496-497.

¹⁰¹⁷ Idem, p. 497.

¹⁰¹⁸ “A extinção de punibilidade, pelo pagamento do tributo devido, estende-se ao crime de contrabando ou descaminho, por força do art. 18, § 2º, do Decreto-Lei 157/1967” (DJ de 3.1.77).

¹⁰¹⁹ TFR – HC 2375 – 2ª T. – Rel. Min. Américo Godoy Ilha – J. em 18.9.70 (trechos do voto do ministro relator). In BUSSADA, Wilson. **Contrabando e Descaminho interpretados pelos Tribunais**. Campinas: Julex, 1997, p. 270. Itálicos não originais.

¹⁰²⁰ STJ – AgRg no AgRg no RHC 19174 – 6ª T. – Rel. Min. Jane Silva – Dje de 28.4.08.

crimes tributários em geral”¹⁰²¹; “o crime de descaminho, por também possuir natureza tributária, eis que tutela, dentre outros bens jurídicos, o erário público, deve seguir a mesma orientação¹⁰²², já que pressupõe a existência de um tributo que o agente logrou êxito em reduzir ou suprimir (iludir).”¹⁰²³ Em sessão ocorrida em 06.02.09, afirmou-se o mesmo do julgamento anterior, por unanimidade¹⁰²⁴; em sessão de 27.10.09, identificou-se o descaminho como crime tributário para afirmar que a ele aproveita a condição de exaurimento da via administrativa do art. 83 da Lei nº 9.430/96.¹⁰²⁵ Nos autos do HC 160805, em que os impetrantes sustentam a identidade entre o descaminho e os crimes contra a ordem tributária, a decisão liminar do Ministro relator, reconhecendo a jurisprudência majoritária da corte a favor da impetração, determinou a suspensão do andamento de ação penal.¹⁰²⁶ O Ministério Público Federal oficiante no STJ também admitiu “que não se pode dar tratamento diferenciado entre o delito de *descaminho* e os demais crimes tributários”, posicionando-se favoravelmente à tese da defesa em autos de HC cujo julgamento ainda não ocorreu.¹⁰²⁷

Para ASSIS TOLEDO, “qualquer prestação pecuniária estabelecida em lei para a importação, exportação ou consumo de mercadorias importadas, exigível por ocasião da liberação da mercadoria, deve ser considerada abrangida pela expressão genérica ‘direito ou imposto’.”¹⁰²⁸ Como a legislação tributário-aduaneira está “em constante processo de mutação”, o autor se abstém de

¹⁰²¹ STJ – HC 48805 – 6ª T. – Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura – DJ de 19.11.07.

¹⁰²² A orientação mencionada é a de que só pode haver persecução penal após o exaurimento da via administrativa.

¹⁰²³ STJ – HC 109205 – 6ª T. – Rel. Min. Jane Silva – DE de 9.12.08.

¹⁰²⁴ STJ – HC 113145 – 6ª T. – Rel. Min. Jane Silva – DE de 2.3.09.

¹⁰²⁵ STJ – RHC 25228 – 6ª T. – Rel. Min. Nilson Naves – DE de 8.2.10.

¹⁰²⁶ Não havia, até a finalização do presente texto, o julgamento do mérito dessa ação. STJ – HC 160805 – 6ª T. – Rel. Min. Celso Limongi – DE de 24.2.10.

¹⁰²⁷ Parecer nº 9.513, do Ministério Público Federal, lavrado em Brasília, em 26 de agosto de 2010, pelo Subprocurador-Geral da República Henrique Fagundes Filho, nos seguintes autos: STJ – HC 173256 – 6ª T. – Rel. Min. Celso Limongi. Itálicos originais, p. 5. Na sequência, o Subprocurador-Geral da República consignou: “dessa forma, o crime de *descaminho*, descrito no art. 334 do Código Penal, da mesma forma que o delito de *sonação fiscal*, insculpido no art. 1º da Lei nº 8.137, de 1990, pressupõe a existência de um tributo, fazendo-se necessária a constituição do crédito tributário” (itálicos originais, p. 5). Quando da finalização do presente texto, não havia, ainda, ocorrido o julgamento do mérito da ação.

¹⁰²⁸ ASSIS TOLEDO, Francisco de. *Descaminho...*, p. 4.

discriminar quais seriam todos esses encargos, o que seria como “escrever sobre areia movediça”.¹⁰²⁹ Sem prejuízo da recomendável cautela do jurista, escritores especialistas na matéria indicam, modo geral, que, quando da entrada e da saída onerosas de mercadorias do território nacional, incidem o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação (previstos na CF, art. 153, I e II), o IPI vinculado à operação, o ICMS vinculado à operação, o IOC, as Taxas, as contribuições PIS e COFINS e, eventualmente, outras contribuições sociais.¹⁰³⁰

Portanto, a única diferença que os crimes tributários guardam entre si (além das penas a eles cominadas), para fins de aplicabilidade de normas penais como a da extinção da punibilidade e a da condição de prévio término do processo administrativo, é a *espécie tributária* que tutelam.¹⁰³¹ Portanto, como o *descaminho*, diferente dos demais delitos de sonegação fiscal, visa a proteção dos tributos incidentes em operações de comércio exterior, é possível classificá-lo como um *crime tributário aduaneiro*.

1.1 Bens jurídicos tutelados

RODRIGUES RIBAS assevera que “o descaminho ofende o erário e a receita tributária, pois importa falta de recolhimento de tributo. E isto conduz ao delito de *sonegação fiscal*.”¹⁰³² A pesquisa de J. GOMES DA SILVA permitiu-

¹⁰²⁹ Idem, p. 5.

¹⁰³⁰ Sobre a tributação das operações de comércio exterior, vide: a coletânea FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007; FOLLONI, André Parmo. **Tributação sobre o comércio exterior**. São Paulo: Dialética, 2005; HILÚ NETO, Miguel. **Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações**. São Paulo: Quartier Latin, 2003; MELO, José Eduardo Soares de. **A importação no Direito Tributário – impostos, taxas, contribuições**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003; MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes Aduaneiros Especiais*. In BARROS CARVALHO, Paulo de (Coord.). **Coleção de Estudos Tributários**. v. 1. São Paulo: IOB, 2002, p. 109-138; LACOMBE, Américo Masset. **Imposto de Importação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

¹⁰³¹ MACHADO, comparando os tipos dos crimes previstos no art. 1º da Lei nº 8.137/90 com o do descaminho, conclui que “a única distinção relevante entre os dois tipos penais reside no fato de que o descaminho exige um detalhe adicional, em relação ao crime de supressão ou redução de tributo: a circunstância de tratar-se de um tributo *aduanheiro*. Só isso” (BRITO MACHADO, Hugo de. Parecer datado de 18 de setembro de 2008, em Fortaleza/CE mediante consulta dos Advogados Carlos Jaci Vieira e Thais Colomba Bassetto Vieira, para ser apresentado em autos de ação penal em trâmite perante a 3ª Vara Federal Criminal da Subseção Judiciária de Curitiba/PR, p. 17. Itálicos originais).

¹⁰³² RODRIGUES RIBAS, Lúcia Maria Lopes. **Questões relevantes de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 72. Itálicos não originais.

lhe afirmar que a repressão do descaminho “*sempre* teve por fim proteger os interesses da Fazenda”, em primeiro lugar, e outros (indústria e navegação nacionais), secundariamente.¹⁰³³

Assim como os demais delitos tributários, o descaminho é um “crime pluriofensivo”, pois “lesa a um só tempo dois bens jurídicos protegidos: o prestígio da administração pública e o seu patrimônio”.¹⁰³⁴ O descaminho visa defender, explica FRAGOSO, “fundamentalmente, a salvaguarda dos interesses do erário público, seriamente prejudicado pela evasão de renda que resulta do descaminho.” Secundariamente, outros interesses como a indústria nacional e a saúde e a moralidade pública são tutelados.¹⁰³⁵ PIERANGELI assevera que é a “evasão da receita”, preferencialmente, o objeto da tutela penal, sendo que “ao lado dela, ainda que num plano secundário, aparece a indústria nacional.”¹⁰³⁶

Isto é, embora a objetividade jurídica do descaminho seja “a proteção ao erário, lesado pela omissão de recolhimento do tributo devido”¹⁰³⁷, ou seja, a proteção do “interesse econômico-estatal”, mormente a “salvaguarda dos interesses do erário público”¹⁰³⁸, não se há negar que se trata delito *complexo*, em virtude da natureza múltipla do bem jurídico que alberga¹⁰³⁹ – característica compartilhada por todos os demais crimes tributários, como se viu.

A jurisprudência não destoa: “apesar de situado no capítulo dos crimes

¹⁰³³ GOMES DA SILVA, J. *Contrabando e descaminho*. In CARVALHO SANTOS, J. M. de (Coord.). **Repertório enciclopédico do Direito Brasileiro**. v. XII. Rio de Janeiro: Borsoi, 1974, p. 151. Itálicos não originais.

¹⁰³⁴ ASSIS TOLEDO, Francisco de. *Descaminho*. In FRANÇA, R. Limongi (Coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito**. v. 24. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 1.

¹⁰³⁵ FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de Direito Penal – arts. 293 a 359. Parte Especial**. v. 4º. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1965, p. 1172. No mesmo sentido: MAGALHÃES NORONHA, Edgard. **Direito Penal – dos crimes contra a saúde pública...**, p. 394.

¹⁰³⁶ PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro, Parte Especial**. v. 2. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 901.

¹⁰³⁷ EISELE, Andreas. **Apropriação indébita...**, p. 31. No mesmo sentido: CAPEZ, Fernando; PRADO, Stela. **Código Penal comentado**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007, p. 604: “protege-se a Administração Pública, em especial o erário.”; DEMO, Roberto Luís Luchi. *Descaminho*. In **Revista Jurídica Consulex**, Brasília, a. VII, n. 158, 15 de agosto de 2003, p. 28: “o bem tutelado é a integridade do Erário.”

¹⁰³⁸ FRANCO, Alberto Silva; STOCO, Rui (Coord.). **Código Penal e sua interpretação – doutrina e jurisprudência**. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 1.568.

¹⁰³⁹ JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. **O Contrabando...**, p. 56-58. No mesmo sentido: BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal, parte especial**. v. 5. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 250-252.

praticados por particular contra a administração em geral, o crime de descaminho tem como objeto jurídico o interesse da Fazenda Nacional”¹⁰⁴⁰; “o objeto jurídico do crime de descaminho é, fundamentalmente, a tutela do interesse arrecadador do Estado”;¹⁰⁴¹ “a conduta imputada na peça acusatória não chegou a lesar o bem jurídico tutelado, qual seja, a Administração Pública em seu interesse fiscal”;¹⁰⁴² “o direito penal, ao punir o crime de contrabando, visa a tutelar a segurança, a economia e a indústria do Estado, diversamente do descaminho, onde o bem jurídico protegido é a integridade do erário”;¹⁰⁴³ “no descaminho, o bem protegido pela lei, genericamente, é a administração pública, em especial, a ordem tributária”.¹⁰⁴⁴ Assim, se o bem jurídico tutelado chega a abarcar o *interesse moral da Administração*, o *controle da entrada e saída de mercadorias* ou a própria *Administração* em sentido largo, resta claro que, essencial e especialmente, o tipo do art. 334 do CP visa a *higidez do Erário*, desencorajando, notadamente, a sonegação da carga tributária incidente nas operações de *importação* e de *exportação* de bens, conforme descrito na parte final do art. 334, *caput*, CP.

1.2 Crime material de dano

Na obra de FIGUEIREDO DIAS, vê-se que, nos *crimes de resultado* comissivos, o tipo “pressupõe a produção de um evento como consequência da actividade do agente. Nestes tipos de crime só se dá a consumação quando se verifica uma *alteração externa espaço-temporalmente distinta da conduta*”.¹⁰⁴⁵ DOTTI explica que o *crime material* exige a produção de um resultado que seja ligado à conduta do agente por uma *relação de causalidade*. É esse evento

¹⁰⁴⁰ TRF 2ª R. – Embargos Infringentes nº 98.02.27550-6 – 1ª Seção – Des. Fed. Tania Heine – DJ de 30.5.00.

¹⁰⁴¹ TRF 3ª R. – HC 2004.03.00.010327-8 – 2ª T. – Rel. Juíza Cecília Melo – DJ de 14.5.04.

¹⁰⁴² STJ – HC 51.188-RS – Rel. Min. Laurita Vaz – 5ª T. – DJ de 30.10.06.

¹⁰⁴³ TRF 4ª R. – RSE 2001.70.02.001703-6 – 7ª T. – Rel. Des. Fed. Fábio Rosa – DJ de 10.10.01.

¹⁰⁴⁴ TRF 4ª R. – ApCrim 97.04.22603-9 – 2ª T. – Rel. Des. Fed. Tânia Terezinha Cardoso Escobar – DJ de 10.3.99.

¹⁰⁴⁵ FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. **Direito Penal, parte geral: questões fundamentais; a doutrina geral do crime**. t. I. Coimbra: Coimbra, 2004, p. 289. Itálicos originais.

externo que determina a sua consumação, sendo que “os *crimes materiais* formam uma categoria oposta aos *crimes formais* e constituem a maior parte das infrações previstas no Código Penal e nas leis especiais”.¹⁰⁴⁶

Embora possa ser visto como crime *material*, parte da doutrina classifica o descaminho como *formal*¹⁰⁴⁷ (ou de *simples atividade*, que se consuma simultaneamente com a realização da ação), como premissa para a conclusão de que sua consumação não exigiria o *dano* fiscal ao Estado. Para NUCCI, o descaminho é “formal (delito que não exige para sua consumação ocorrência de resultado naturalístico)”.¹⁰⁴⁸ Entretanto, na sequência, o autor registrou raciocínio que não se amolda à opção de classificar o descaminho como tipo formal, assim: “nesse caso, o Estado deixa de arrecadar valores importantes para a Administração Pública, o que se pode constatar faticamente.”¹⁰⁴⁹ Se é consequência do descaminho reduzir a arrecadação do Estado, isto é, causar-lhe um *prejuízo* fiscal, conviria tê-lo como um *crime de resultado* (de dano), até porque o próprio escritor admite que esse *dano ao Erário* possa ser constatado *faticamente*, ou seja, pressupondo uma “separação espaço-temporal entre ação e resultado, ligados por uma relação de causalidade”¹⁰⁵⁰ – característica-chave dos *tipos materiais*. Na realidade, essa oposição entre o *ato típico* e a *mudança no espaço físico-temporal* é inegavelmente encontrada no tipo do art. 334, *caput*, segunda parte, CP.

A literatura majoritária tem classificado o descaminho como um delito material, mencionando o seu momento consumativo como um dos fundamentos para tanto. Desde VIVEIROS DE CASTRO, entendia-se que, “enquanto não recebe a mercadoria proibida ou tarifada, sem o pagamento dos direitos

¹⁰⁴⁶ DOTTI, René Ariel. *Curso...*, p. 462. Itálicos não originais.

¹⁰⁴⁷ Nesse sentido: BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal, parte especial*. v. 5. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 253. LIMA DE CARVALHO, embora não o diga expressamente, indica, em sua descrição sobre o momento consumativo do descaminho, que sua natureza é formal (*Crimes de contrabando...*, p. 15).

¹⁰⁴⁸ NUCCI, Guilherme de Souza. *Código Penal comentado*. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 1.112.

¹⁰⁴⁹ NUCCI, Guilherme de Souza. *Código Penal...*, p. 1.112.

¹⁰⁵⁰ CIRINO DOS SANTOS, Juarez. *Direito Penal...*, p.111.

devidos”, a fraude aduaneira não se consuma.¹⁰⁵¹ Assim é que, segundo MAGALHÃES NORONHA, “sendo material o delito”, “é só com a *liberação* da mercadoria” que ocorre a consumação do descaminho.¹⁰⁵² Agapito MACHADO pondera que, “a despeito de não ser necessário exame de corpo de delito”, o descaminho é crime material, cuja consumação ocorre com a entrada ou saída da mercadoria do país.¹⁰⁵³ Consoante EISELE, o primeiro crime tributário que visa causar “prejuízo ao erário mediante fraude (...) *é o crime de descaminho* (...)”.¹⁰⁵⁴

Sobre o momento consumativo do delito, FRAGOSO ressalta que a mercadoria não foi ainda *importada* quando não estiver desembaraçada ou enquanto se encontrar na posse e guarda de autoridades fazendárias. Por isso, “o crime somente estará consumado depois de ter sido a mercadoria liberada pelas autoridades ou transposta a zona fiscal.”¹⁰⁵⁵ MAGALHÃES NORONHA detalha o resultado que a consumação do descaminho produz: a “fraude ou o expediente surtiu efeito, *iludiu* as autoridades alfandegárias, entrando o destinatário na posse da coisa sem pagar os tributos ou direitos respectivos”. Por isso, afirma ser um delito material.¹⁰⁵⁶ PIERANGELI acrescenta, na mesma linha, que somente estará consumado o descaminho “com a liberação da mercadoria pela alfândega”¹⁰⁵⁷ porque, então, terá sido eficiente “o expediente fraudulento”, com a burla das autoridades alfandegárias, para que, finalmente, o destinatário possa ter a posse das mercadorias mediante a sonegação dos tributos devidos.¹⁰⁵⁸

Para CORRÊA, descaminho é crime *material* e o bem jurídico que tutela são os “direitos fiscais”.¹⁰⁵⁹ Seja como for, “exige-se a ilusão do pagamento de

¹⁰⁵¹ VIVEIROS DE CASTRO, Augusto Olympio. *Contrabando...*, p. 523.

¹⁰⁵² MAGALHÃES NORONHA, Edgard. **Direito Penal – dos crimes contra a saúde pública a disposições finais**. v. 4º. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1968, p. 397. Itálicos originais.

¹⁰⁵³ MACHADO, Agapito. **Crimes do colarinho branco e contrabando e descaminho**. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 227.

¹⁰⁵⁴ EISELE, Andreas. **Apropriação indébita e ilícito penal tributário**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 31. Itálicos não originais.

¹⁰⁵⁵ FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de Direito Penal – arts. 293 a 359. Parte Especial**. v. 4º. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1965, p. 1177.

¹⁰⁵⁶ MAGALHÃES NORONHA, Edgard. **Direito Penal – dos crimes contra a saúde pública...**, p. 397. Itálicos originais.

¹⁰⁵⁷ No mesmo sentido: PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal, parte especial – arts. 289 a 359-H**. v. 4. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 86.

¹⁰⁵⁸ PIERANGELI, José Henrique. **Manual...**, p. 904.

¹⁰⁵⁹ CORRÊA, Antonio. **Dos crimes contra a ordem tributária...**, p. 267.

imposto, ainda que imparcial, i.e., requer-se *efetivo prejuízo* ao Fisco.”¹⁰⁶⁰ Em suma, como é “evidente que o fim desejado no crime de descaminho é a supressão total ou a redução de tributo”¹⁰⁶¹, vários autores o classificam como crime *material*.¹⁰⁶²

Inegável que, se a consumação exige a *efetiva liberação* de mercadorias pelas quais *não foram pagos* os tributos, deve haver um resultado concreto naturalístico, em momento posterior (logicamente), ao da realização da ação: trata-se de um *crime de resultado*, isto é, *material*. Para a consumação desse crime é necessário que haja a *concreta* supressão ou redução do “pagamento (...) de imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria” (CP, art. 334, *caput*, segunda parte). Tem-se, pois, que foi justamente pelo fato de se tratar de *crime material* que o legislador impôs, e a jurisprudência homologou, ao menos no tocante aos *crimes tributários materiais*, a necessidade do esgotamento das instâncias administrativas como requisito primitivo à persecução criminal.¹⁰⁶³

Em sentença de rejeição de denúncia que imputava a prática do crime de descaminho, o Juiz Federal Flavio Antônio da Cruz assim decidiu: “compreendo, porém, a expressão ‘*iludir – no todo ou em parte – o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada...*’ no seu sentido tributário. Isto é, como sonegação”, sem cuja ocorrência não se pode falar em consumação.¹⁰⁶⁴ Assim, como sonegação gera resultado e esse resultado é uma diminuição das receitas

¹⁰⁶⁰ CAMPOS, Pedro Franco de; MILEO THEODORO, Luis Marcelo; BECHARA, Fábio Ramazzini; ESTEFAM, André. **Direito Penal aplicado**..., p. 389. Itálicos não originais.

¹⁰⁶¹ ROSENTHAL, Sérgio. **A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no descaminho**, p. 36.

¹⁰⁶² Nesse sentido: MORAIS, Benjamim. *O delito de contrabando*..., p. 269-270; SILVA FRANCO, Alberto; STOCO, Rui (Coord.). **Código Penal**..., p. 1.570; RODRIGUES RIBAS, Lídia Maria Lopes. **Questões relevantes de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 73; DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes**..., p. 545; OLIVEIRA E COSTA, Paulo Sérgio de; OLIVEIRA, William Sampaio de. **Direito Penal: crimes contra a Administração Pública – arts. 312 a 359-H**. v. 18. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 97.

¹⁰⁶³ Vide a Súmula Vinculante (STF) nº 24 (DJ de 11.12.09). Ressalte-se que, para o *crime tributário aduaneiro*, há mais dois tipos de processos administrativos além daquele que visa a constituição do crédito, quais sejam: o processo para a aplicação de *pena de perdimento* e o processo para a aplicação de *pena de multa*. Nos três deve-se observar, como *condição de ação* penal ao descaminho, o trânsito em julgado da respectiva decisão final administrativa, como se verá nos subtópicos do presente e no *tópico 3 – Exaurimento da questão administrativa no descaminho: a prova da ilusão e do tributo devido*.

¹⁰⁶⁴ Autos de *ação penal* nº 2007.70.00.011311-3, da 2ª Vara Federal Criminal da Subseção Judiciária de Curitiba/PR, fl. 368. Itálicos originais. A sentença foi prolatada em 16.10.08.

públicas, pode-se classificar, adequadamente, o descaminho como crime tributário aduaneiro *material* e de *dano*.

2. Os procedimentos administrativos aduaneiros: generalidades

As operações de comércio exterior estão sujeitas a normas jurídicas de natureza civil, administrativa, tributária, comercial, internacional e criminal, dentre outras. Uma disciplina jurídica que as pretende ordenar de modo específico é o *Direito Aduaneiro*, a qual apresenta detalhes ainda não pesquisados a fundo pelos juristas e que têm suscitado opiniões controversas.¹⁰⁶⁵ Interessa, aqui, o chamado *Direito Penal Aduaneiro*, espaço do *Direito Penal* que compreende os reflexos criminais da *fraude aduaneira*, mais especificamente o contrabando e o *descaminho*.¹⁰⁶⁶

Cada vez que uma pessoa determina uma operação de *importação* ou de *exportação*, concorrem à observância inúmeras normas não organizadas de forma sistemática, contidas em diplomas antigos e em diplomas recentes, de maneira tal que é comum o sujeito incorrer em alguma infração mesmo havendo empregado todos os esforços no sentido de atender à lei.¹⁰⁶⁷ Talvez os reflexos mais

¹⁰⁶⁵ Obra bastante abrangente sobre o tema é a de CARLUCI, José Lence. **Uma introdução ao Direito Aduaneiro**. São Paulo: Aduaneiras, 1997. De início, o autor firma a possibilidade de se concluir pela existência de uma ciência autônoma chamada *Direito Aduaneiro* (p. 19); porém, ao fim, reconhece que se trata de “um mundo ainda a ser desvendado e desenvolvido” (p. 396).

¹⁰⁶⁶ Na literatura estrangeira já se menciona o *Direito Penal Aduaneiro*, disciplina na qual se estudam os aspectos básicos do *Direito Aduaneiro* e, especialmente, o *contrabando* e a *sonegação de tributos aduaneiros* (vide: TOSI, Jorge Luis. **Derecho Penal Aduanero**. 2. ed. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 2002; ALAIS, Horacio Félix. **Los principios del Derecho aduanero**. Buenos Aires: Marcial Pons Argentina, 2008, p. 130-131; D’AMBROSIO, Ana C. *Institutos del Derecho Penal Aduanero bajo el prisma constitucional*. In D’ALESSIO, Andrés J.; BERTOLINO, Pedro J. (Dir.). **Revista de Derecho Penal y Procesal Penal**. Buenos Aires, Abeledo Perrot, n. 8, ago./2009, p. 1361-1368).

¹⁰⁶⁷ A dificuldade de compreensão dos textos aduaneiros, bem como das regras administrativas e fiscais a eles referentes, é, tradicionalmente, explicitada por autores brasileiros. VIVEIROS DE CASTRO, comentando a *Nova Consolidação das Leis das Alfândegas e mesas de Rendias da República* (13 de abril de 1894), considerou-a “lacunosa e draconiana”, notando que, “embora não tenha aceitado a synonymia do Código Penal”, também não definiu o contrabando nem o descaminho (**O Contrabando**..., p. 9 e 15). GALDINO também reparou que ela não continha a definição de contrabando ou de descaminho e que “não passa de uma bandeira de retalhos, na quasi totalidade de actos do poder executivo, emfim, de uma compilação indigesta, sem plano, nem ordem” (**Direito Penal Brasileiro, Parte Especial**. Rio de Janeiro: Jacintho Ribeiro dos Santos, 1924, p. 411). ALBUQUERQUE NASCIMENTO, mais tarde, apresentou a mesma opinião, ao vê-la como “obsoleta e desatualizada” e, mesmo “repleta de alterações”, ainda “não distingue o contrabando do descaminho” (**O Contrabando em face da Lei**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1960, p. 143). Atualmente, a matéria é regida, principalmente, pelo Decreto 6.759, de 5 de

preocupantes dessas operações sejam os de natureza *criminal*. Não se está, frise-se, diminuindo a gravidade das consequências *tributárias* de eventual infração; pelo contrário: se crime houver, ele também terá, quase sempre, natureza fiscal.

Tão logo o agente público identifique, em uma determinada fase da operação de *importação*, indício de fato ou de conduta caracterizados como *infração* administrativo-tributária ou como *dano ao Erário*, adotará as medidas previstas em lei (lavratura de auto de infração, expedição de mandado de procedimento fiscal etc.). Essas medidas deverão seguir uma pauta legal certa, sem anteciparem-se umas às outras.

Reforça-se, com isso, a importância do *processo administrativo tributário* “como instrumento de atuação do direito material e alternativo em matéria tributária, que, para cumprir seu papel, há de ter um trâmite claro, lógico, que atenda aos princípios da ordem jurídica, cuja matriz é idêntica à do Judiciário”¹⁰⁶⁸, registrado, aqui, o foco no processo administrativo dos *tributos aduaneiros* – até porque a regulamentação do *despacho aduaneiro*¹⁰⁶⁹ é executada principalmente no âmbito da Receita Federal. Não se pretende, portanto, suprir as lacunas no corpo de conhecimento do Direito Aduaneiro, tampouco esquadrinhar os meandros das variadas repercussões jurídicas que se podem originar de operações de comércio exterior.

Considerando-se: *a)* a opinião doutrinária (adiante comentada) de que é impossível exigir-se, no descaminho, o exaurimento da via administrativa porque, muitas vezes, o processo administrativo realizado é o do *perdimento de mercadorias* e não o do *lançamento do tributo*; *b)* o fato de que não se resolve esse problema sem a pesquisa da matéria aduaneira pertinente; almeja-se, nos tópicos que seguem – sobre os procedimentos aduaneiros –, demonstrar que, para

fevereiro de 2009, e continua sem definir, para fins administrativos, o ilícito de *contrabando* ou o de *descaminho*.

¹⁰⁶⁸ RODRIGUES RIBAS, Lídia Maria Lopes. **Processo administrativo tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 11.

¹⁰⁶⁹ Segundo Caio Roberto SOUTO DE MOURA, o despacho aduaneiro “é o procedimento administrativo mediante o qual, preenchidas as exigências legais, os bens são liberados para ingresso ou saída do território nacional” (**Processo administrativo e recursos**. In FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Exportação e Importação no direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 210).

a execução da sanção legal – seja ela a *constituição do crédito tributário*, a aplicação da *pena de perdimento* ou a aplicação da *pena de multa* – em caso de *infração aduaneira* constatada, torna-se necessário observar, sempre, como *condição* prévia de regularidade, um *processo administrativo* efetivo. Sem o término desse processo administrativo não poderá haver ação penal para apurar eventual crime de descaminho. Será suficiente, para tanto, trabalhar com os textos normativos que endereçam os casos de *importação*, excluindo-se os de *exportação*, porque a pesquisa serve a ambos.

Serão vistos, primeiramente, os *ilícitos aduaneiros*, subdivididos em *ilícitos administrativos e tributários* e *ilícitos criminais*. Como há uma vasta gama de ilícitos administrativos, a análise se concentra apenas naqueles que são mais frequentes e mais graves nas operações de comércio exterior, como sejam: a *interposição fraudulenta* e o *subfaturamento*. Eles ensejam a aplicação de determinadas sanções que também serão (brevemente) analisadas.

Com relação aos ilícitos criminais, examina-se propriamente o *crime tributário aduaneiro*, uma vez que a autoridade aduaneira deverá lavrar uma *representação fiscal para fins penais* sempre que julgar estar diante de delito dessa natureza. Finalmente, estão referenciados os principais passos de processos administrativos específicos das *fraudes aduaneiras*, considerando-se o tipo de infração cometida e a situação fática da mercadoria, para demonstrar que, independentemente da pena que se pretenda aplicar, tal não ocorrerá antes de serem ofertados ao agente *todos* os meios de defesa admitidos em lei.

2.1 Os ilícitos aduaneiros

Visando controlar e fiscalizar o grande volume de importações realizadas a partir do território brasileiro, o Estado editou uma série de normas que devem ser respeitadas pelos participantes, diretos e indiretos, dos procedimentos correspondentes. Essa proficuidade legiferante gerou uma miríade de *tipos administrativos aduaneiros*, cujo análise certamente demandaria um vasto estudo

à parte. No que aqui interessam, e no âmbito do Direito Administrativo, tais figuras de ilícito frequentemente são identificadas como *infrações* que causam *dano ao Erário*. Com relação ao Direito Criminal, também formam o subtrato fático dos tipos legais do *contrabando* e do *descaminho* (e, por vezes, da *falsidade ideológica* ou outro tipo de *falso*).

2.1.1 Ilícitos aduaneiros administrativos e tributários

Chama-se de *infração administrativa*, aqui, aquela prevista em regramentos aduaneiros específicos. Tratando-se de operações de comércio exterior, ela normalmente será, também, uma *infração tributária*. Com 820 artigos, o compêndio em que constam as infrações atinentes à matéria aduaneira, bem como a maior parte dos procedimentos a serem adotados pela autoridade competente é o Regulamento Aduaneiro (RA), atualmente representado pelo Decreto 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 (após sucessivas alterações do Decreto 4.543/02).

O RA é, basicamente, a reprodução de dispositivos previstos em outras normas mais antigas, como, p.ex., o Decreto-Lei 37, de 18 de novembro de 1966 (que dispõe sobre o Imposto de Importação e sobre serviços aduaneiros) e o Decreto-Lei 1.455, de 7 de abril de 1976 (que disciplina determinadas situações de comércio exterior). Apesar de corriqueiras, as alterações do RA costumam ser pontuais, sendo preservada a sua base, que é calcada nos citados Decretos-Leis. O próprio RA é que define *infração*:

“Art. 673. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Decreto ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo. Parágrafo único. Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato.”

Não se propõe, aqui, a análise de cada uma de tais infrações, naturalmente. Vêm a propósito, apenas, as infrações conhecidas como *interposição fraudulenta*

e *subfaturamento*, consideraras, no RA, causas de *dano ao Erário*. É interessante notar que, de acordo com o citado dispositivo, o agente suposto causador da infração será responsabilizado, via de regra, segundo critérios *objetivos*, sendo irrelevante se *pretendia* ou não causá-la e se houve ou não o *prejuízo* (de natureza fiscal ou não) ao Estado – ou seja: *dano ao Erário*.

A Receita Federal, em 21 de outubro de 2002, baixou a Instrução Normativa (IN) 228, destinada ao “combate à interposição fraudulenta de pessoas”. No §1º do seu art. 1º, é definida a *interposição fraudulenta* como um “meio de dificultar a verificação da origem dos recursos aplicados, *ou dos responsáveis por infração à legislação em vigor*.” De acordo com a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (conversão da Medida Provisória 66, de 29.8.2002), que modificou a redação do art. 23, §4º, do Decreto-Lei 1.455, de 7 de abril de 1976, “*presume-se interposição fraudulenta* na operação de comércio exterior a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.”

Em outras palavras, sempre que o exportador, importador ou *real adquirente* (comprador, encomendante etc.) da mercadoria não for aquele indicado nos campos próprios dos documentos da importação (como a Declaração de Importação, p.ex.), haverá a interposição (inserção, inclusão) de pessoa fictícia (diferente da verdadeira) como (falso) participante do procedimento. O Estado presume que essa manobra é uma *fraude* perpetrada para *ocultar* o responsável pela operação *e/ou* a origem dos recursos nela empregados. A proibição da interposição de pessoas é mais uma diligência do poder público para coibir graves crimes geralmente envolvidos nesse cenário, como a *lavagem de dinheiro*.

A Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, também prevê, no art. 33, a *interposição fraudulenta*, mas com uma linguagem mais prática:

“a pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação

acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).”

Repare-se que a pessoa jurídica está sujeita à pena de *multa*, ao passo em que o proprietário *real* do bem importado suportará a *pena de perdimento*. Pode parecer que o arcabouço normativo administrativo diferencia a ocultação fraudulenta da *origem dos recursos* da ocultação fraudulenta dos *responsáveis pela operação*. Se assim se entender, seria *interposição fraudulenta* apenas a primeira hipótese. Entretanto, os textos acima vistos não possuem a clareza necessária para permitir tal conclusão. A redação do §1º do art. 1º da IN 228/02 transmite a noção de que a fraude das “interpostas pessoas” em operações de comércio exterior é um meio para a ocultação tanto da *origem dos valores* quanto dos *responsáveis pela operação*. O art. 66, V, da Instrução Normativa da Receita Federal 206, de 25 de setembro de 2002¹⁰⁷⁰, traduz o mesmo entendimento. Logo, convém tratar ambos os eventos como partes do mesmo procedimento ilícito, que se denomina *interposição fraudulenta*.

O RA reitera tais disposições, relativas à interposição fraudulenta, em seu art. 689, XXII, §6º e art. 727. O art. 23, V, do Decreto-Lei 1.455/76, classifica a interposição fraudulenta, “inclusive a de terceiros”, como *dano ao Erário*. Várias outras infrações são assim classificadas, a teor do art. 24 do Decreto-Lei 1.455/76, que faz remissão ao Decreto-Lei 37/66.

A infração do *subfaturamento* na importação, por sua vez, é compreendida como uma espécie de falsidade ou irregularidade documental (como a ausência de documentos idôneos), haja vista que significa a inserção de elementos (valores ou classificações fiscais) inverídicos nos campos dos documentos referentes ao valor da mercadoria e/ou da operação. Naturalmente, a gravidade dessa falsidade pode variar. O agente pode realizar uma falsidade material, mediante a contrafação da íntegra de documentos como a *invoice*, notas fiscais de entrada e de saída, p.ex., ou perpetrar uma mera falsidade formal (*falsidade ideológica*),

¹⁰⁷⁰ “As situações de irregularidade mencionadas no artigo anterior compreendem, entre outras hipóteses, os casos de suspeita quanto: à ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiro.”

alterando o conteúdo (como preços, valores, nomenclatura fiscal da mercadoria etc.) de documento verdadeiro. O *subfaturamento* também é classificado como *dano ao Erário*, segundo o art. 23, IV, do Decreto-Lei 1.455/76 (c/c art. 105, XI, Decreto-Lei 37/66).

2.1.2 As sanções aplicáveis

Segundo estatui o art. 675 do RA, as sanções variam conforme cada infração: “as infrações estão sujeitas às seguintes penalidades, aplicáveis separada ou cumulativamente: I – perdimento do veículo; II – perdimento da mercadoria; III – perdimento de moeda; IV – multa; e V – sanção administrativa.” Como se vê, elas podem ser divididas em: *a) pena de perdimento* (arts. 688 e seguintes); *b) multa* (as multas na importação são tratadas nos arts. 702 a 717 e 725 a 731); *c) sanção administrativa* (várias espécies estão previstas nas alíneas do art. 735).

O art. 105 do Decreto-Lei 37/66 prevê, em seus incisos, várias hipóteses de aplicação de *pena de perdimento*. Os arts. 702 a 734 do RA disciplinam a aplicação das *multas* por infrações em operações de importação e exportação (bem como o art. 23, §3º, do Decreto-Lei 1.455/76). O RA, art. 735, §2º, sujeita às *sanções administrativas* as seguintes pessoas:

“o importador, o exportador, o beneficiário de regime aduaneiro ou de procedimento simplificado, o despachante aduaneiro e seus ajudantes, o transportador, o agente de carga, o operador de transporte multimodal, o operador portuário, o depositário, o administrador de recinto alfandegado, o perito, o assistente técnico, ou *qualquer outra pessoa* que tenha relação, direta ou indireta, com a operação de comércio exterior”.¹⁰⁷¹

O §1º do art. 23 do Decreto-Lei 1.455/76 define a *interposição fraudulenta* como uma das causas da *pena de perdimento*. Quanto ao *subfaturamento*, a interpretação da legislação pertinente parece sugerir que a penalidade cabível é a pena de perdimento *mais* a pena de multa. Veja-se o Decreto-Lei 37/66, em seu

¹⁰⁷¹ A rigor, a redação desse dispositivo poderia cingir-se à sua última oração.

art. 105, VI, que estabelece: “aplica-se a pena de *perda da mercadoria*: estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido *falsificado ou adulterado*.” O RA, em seu art. 689, VI, reitera a mesma disposição e a IN nº 206/02, art. 66, não diverge. Com relação à *multa*, o Decreto-Lei 37/66 é claro ao determinar, no art. 108, parágrafo único, que “será de 100% (cem por cento) a multa relativa à falsa declaração correspondente ao valor, à natureza e à quantidade.” Bem assim, o art. 703 do RA: “nas hipóteses em que o preço declarado for diferente do (...) efetivamente praticado, aplica-se a multa de cem por cento sobre a diferença (...).”¹⁰⁷² Essa interpretação, entretanto, não é pacífica.

Para Sergio Renato TEJADA GARCIA, “tão-somente a existência de subfaturamento não autoriza a Fiscalização a considerar como inexistente a documentação apresentada pelo importador, tampouco há base legal para fazer incidir a pena de perdimento.”¹⁰⁷³ O TRF 4ª R., considerando que o subfaturamento é mera infração administrativa, não constitui hipótese de pena de perdimento, mas somente de *multa*.¹⁰⁷⁴ Além disso, há outros precedentes que levam em consideração elementos não previstos no regramento aduaneiro, como a *natureza da falsidade* (material ou ideológica) e a presença de *má-fé*, que podem fundamentar a aplicação de apenas uma das sanções previstas em lei.¹⁰⁷⁵

2.2 Os ilícitos criminais e as sanções que lhes são aplicáveis

Na prática, as iniciais de ações penais aforadas pelo Ministério Público em casos de fraudes ou ilícitos aduaneiros tomam por base, exclusivamente, o conteúdo do auto de infração lavrado pelo agente da Receita Federal, integrado

¹⁰⁷² Com redação dada pelo Decreto 7.213, de 15 de junho de 2010.

¹⁰⁷³ TEJADA GARCIA, Sérgio Renato. *Defesa em juízo*. In FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 287.

¹⁰⁷⁴ TRF 4ª R. – AG 2009.04.00.030541-0 – 1ª T. – Rel. Des. Fed. Jorge Antonio Maurique – DE de 8.9.09.

¹⁰⁷⁵ TRF 4ª R. – Apel. Reex. 2008.70.08.000405-3 – 2ª T. – Rel. Des. Fed. Artur César de Souza – DE de 30.9.09; TRF 4ª R. – Apel. Reex. 2008.70.00.000257-5 – 2ª T. – Rel. Des. Fed. Vânia Hack de Almeida – DE de 18.11.09.

pelos documentos e argumentos produzidos no *processo administrativo aduaneiro* (quando há um) e nos termos da *representação fiscal para fins penais*. Por ser assim, tornou-se comum a apropriação, pelo autor da denúncia criminal, do vocabulário empregado pelos fiscais fazendários.

Logo, a *interposição fraudulenta* passou a significar *falsidade ideológica* (CP, art. 299), quando, na realidade, trata-se de mero *ilícito administrativo* que quase sempre não tem outra finalidade além de servir de *meio* impunível para a sonegação fiscal.¹⁰⁷⁶ Da mesma forma, o *subfaturamento* passou a designar *descaminho* (CP, art. 334, *caput*) e/ou outro *crime contra a ordem tributária* previsto na Lei nº 8.137/90, a depender dos tributos que são reduzidos (conforme o sejam durante ou depois da concretização da importação) pela conduta desempenhada.

As sanções que lhes são aplicáveis, enquanto *ilícitos aduaneiros*, já foram vistas; enquanto *ilícitos criminais*, são as previstas no Código Penal.

2.3 Os processos administrativos aduaneiros

Para Regina Helena COSTA, o Direito Aduaneiro é uma “disciplina pouco estudada no Brasil”, cuja

“escassez de textos doutrinários no Brasil se deve, basicamente, à ausência de legislação sistematizada a respeito da matéria, situação que se agrava se consideradas as múltiplas disciplinas envolvidas nas questões aduaneiras, tangentes aos Direitos Internacional, Administrativo, Tributário, Comercial e Penal.”¹⁰⁷⁷

De fato, é uma área pouco difundida das ciências jurídicas. Como ressalta a autora, há intersecções entre o Direito Aduaneiro, o Direito Tributário e o Direito Penal. Tal relação é nítida quando se estuda a tutela jurídica da Ordem Tributária, especialmente com relação aos *tributos aduaneiros*. Porém, não é

¹⁰⁷⁶ Nesse sentido: STJ – HC 123342 – 6ª T. – Rel. Min. Jane Silva – DE de 2.3.09; STJ – HC 113145 – 6ª T. – Rel. Min. Jane Silva – DE de 2.3.09.

¹⁰⁷⁷ COSTA, Regina Helena. *Notas sobre a existência de um direito aduaneiro*. In FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 20.

necessário, para a presente pesquisa, o estudo do Direito Aduaneiro ou de particularidades de algum tributo, mas somente de trechos de alguns regramentos dessas áreas, como os já citados, que têm pertinência aos procedimentos de apuração administrativa do *dano ao Erário* – infração administrativo-tributária e resultado material do crime do art. 334, *caput*, segunda parte, CP. Rememore-se que, do estudo dessa legislação, percebem-se três possíveis consequências, no âmbito administrativo, para condutas que configurem, em tese, *interposição fraudulenta* ou *subfaturamento* (substratos fáticos do tipo legal do *descaminho*): a) o lançamento fiscal para a constituição do crédito tributário; b) a aplicação da pena de perdimento; c) a aplicação da pena de multa.

2.3.1 O lançamento do crédito tributário

A primeira delas é a regra: que se proceda ao *lançamento fiscal* para a *constituição do crédito tributário*: o Regulamento Aduaneiro, no art. 744, é impositivo nesse aspecto.¹⁰⁷⁸ Embora não o conceitue, o RA dispõe especificamente sobre o *crime tributário aduaneiro* em seus arts. 740 e 741, respectivamente:

“*sempre* que o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil constatar, no exercício de suas atribuições, fato que configure, em tese, crime contra a ordem tributária, crime de contrabando ou de *descaminho*, ou crimes em detrimento da Fazenda Nacional ou contra a administração pública federal, deverá efetuar a correspondente representação fiscal para fins penais, a ser encaminhada ao Ministério Público, na forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.”

“a representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária será encaminhada ao Ministério Público *após ter sido proferida a decisão final administrativa, no processo fiscal.*”

Como se vê, decorre do próprio Regulamento Aduaneiro que à Receita é defeso o envio da representação para fins penais antes do término do processo

¹⁰⁷⁸ “*Sempre* que for apurada infração às disposições deste Decreto, que implique exigência de tributo ou aplicação de penalidade pecuniária, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil *deverá efetuar o correspondente lançamento para fins de constituição do crédito tributário.*”

administrativo que visa constituir o crédito ou aplicar a pena – seja a de *perdimento*, seja a de *multa*. O Ministério Público deve aguardar essa decisão administrativa final para que possa oferecer denúncia. A Portaria da Receita Federal do Brasil 665, de 24 de abril de 2008, em seu art. 5º e parágrafos, estabeleceu a forma mencionada pelo art. 740 do RA, confirmando tal proibição e mencionando expressamente o *descaminho*.¹⁰⁷⁹

2.3.2 A aplicação da pena de perdimento

Se, na Aduana, o agente da Receita der por indícios de *subfaturamento* da mercadoria, inclusive antes do *desembarço aduaneiro*, deve lavrar um auto de infração, o qual marca o início de um *procedimento administrativo especial* visando a aplicação da *pena de perdimento*. Conforme o art. 27 do Decreto-Lei 1.455/76, as infrações definidas como *dano ao Erário*, nas quais se incluem a *interposição fraudulenta* (que enseja a aplicação da *pena de perdimento*) e o *subfaturamento* (que enseja a aplicação da pena de perdimento e/ou a pena de *multa*), “serão apuradas através de *processo fiscal*, cuja peça inicial será o auto de infração acompanhado de termo de apreensão, e, se for o caso, de termo de guarda.”

A IN 228/02, que dispõe especificamente sobre a interposição fraudulenta, discrimina cada etapa do *procedimento especial* para aplicação de pena de perdimento ao qual se devem submeter os agentes suspeitos da prática do ilícito. Esse procedimento deverá ser concluído no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogáveis por igual período (art. 9º, parágrafo único). No curso do procedimento, vários meios de prova são garantidos ao acusado pelo texto da IN,

¹⁰⁷⁹ “Art. 5º A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes de contrabando ou *descaminho*, definidos no art. 334 do Código Penal, será formalizada em autos separados e protocolizada na mesma data da lavratura do auto de infração, *devendo permanecer na unidade da RFB de lavratura até o final do prazo para impugnação*. §1º Se for aplicada a pena de perdimento de bens, *inclusive na hipótese de conversão em multa* equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida, a representação de que trata o caput será encaminhada pela autoridade julgadora de instância única ao órgão do Ministério Público Federal que for competente para promover a ação penal, no prazo máximo de 10 (dez) dias, anexando-se cópia da decisão. § 2º Não aplicada a pena de perdimento, a *representação fiscal para fins penais* deverá ser arquivada, depois de incluir nos autos cópia da respectiva decisão administrativa.”

valendo notar que a autoridade aduaneira deverá *extinguir* a garantia por ele prestada “caso tenha sido afastada a hipótese de interposição fraudulenta e ocultação do sujeito passivo” (art. 12, I). Isso significa que o procedimento especial pode concluir que *não houve* interposição fraudulenta ou irregularidade alguma, anulando, com isso, o substrato fático que seria descrito pelo Ministério Público em eventual denúncia criminal.

Quando a pena de perdimento é aplicada, reza o art. 73, da Lei nº 10.833/03 (que alterou o art. 1º, §4º, III do Decreto-Lei 37/66), que os *impostos aduaneiros* que poderiam ter como fato gerador o *desembaraço* (que é justamente o *momento consumativo* do *ilícito penal aduaneiro*) ou a entrada de mercadorias em território nacional, quais sejam, o Imposto de Importação (II), o Imposto sobre produto Industrializado (IPI), o ICMS, o PIS, o COFINS etc., não incidirão, pois *o procedimento administrativo que visa constituir o crédito será extinto*.

2.3.3 A aplicação da pena de multa

Há os casos, porém, nos quais, após o desembaraço, com a respectiva liberação da mercadoria pela Receita, ela é revendida pelo adquirente, consumida ou deixa de ser localizável por algum outro motivo; mas, da análise dos documentos da operação de importação, o fiscal percebe indícios de *ilícito aduaneiro*. Nessa hipótese, a *pena de perdimento* será inaplicável, diante da ausência física da mercadoria.

O art. 73 e respectivos parágrafos, da Lei nº 10.833/03, assim, resolve a situação prevendo a *extinção* dos processos administrativos que visam a *constituição do crédito tributário* ou a aplicação da *pena de perdimento* e implementa, em substituição, a possibilidade de aplicação da *pena de multa* – que equivalerá ao *valor aduaneiro* da mercadoria (RA, arts. 71, III e 689, §1º). Essa multa é um verdadeiro *crédito tributário* que somente será constituído após a oportunização, ao acusado, de um *processo administrativo fiscal* próprio, nos

exatos moldes de qualquer outro crédito tributário (Lei nº 10.833/03, art. 73, §2º). Esse processo administrativo para a aplicação da *pena de multa* é regulado no Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, o qual prevê todos os meios e recursos de defesa contra o auto de infração.

3. Exaurimento da questão administrativa no descaminho: a prova da ilusão e do tributo devido

Destina-se o presente tópico a pesquisar a viabilidade de se sustentar a exigência do prévio exaurimento da via administrativa para o crime de descaminho, mesmo em virtude dos diferentes processos (acima vistos) que, naquela via, ele pode suscitar.

Sobre essa *condição de ação* do descaminho, localiza-se uma pequena produção literária e uma grande defasagem legal. Embora se trate do primeiro crime de sonegação fiscal previsto em lei no Brasil, o descaminho não foi mencionado no art. 83 da Lei nº 9.430/96. Os autores que discorrem sobre esse tema geralmente invocam a questão da *independência das esferas* para concluir que não é necessário aguardar o fim do processo administrativo, ou, para embasar a mesma conclusão, utilizam o argumento da ausência de previsão legal.

Inserem-se em uma dessas duas categorias os seguintes autores: HUNGRIA¹⁰⁸⁰, FRAGOSO¹⁰⁸¹, MAGALHÃES NORONHA¹⁰⁸², LIMA DE CARVALHO¹⁰⁸³, PIERANGELI¹⁰⁸⁴, COSTA JR.¹⁰⁸⁵, JAPIASSÚ¹⁰⁸⁶, PRADO¹⁰⁸⁷, SCHMITT JR.¹⁰⁸⁸, dentre outros. Luiz Antonio BONAT, p.ex., ao

¹⁰⁸⁰ HUNGRIA, Nélson. **Comentários ao Código Penal – arts. 250 a 361**. v. IX. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1959, p. 436-437.

¹⁰⁸¹ FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de Direito Penal – arts. 293 a 359. Parte Especial**. v. 4º. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1965, p. 1173-1176. Um dos fundamentos nos quais o autor se apoia é a independência das esferas administrativa e judicial criminal (p. 1175).

¹⁰⁸² MAGALHÃES NORONHA, Edgard. **Direito Penal – dos crimes contra a saúde pública a disposições finais**. v. 4º. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1968, p. 398-399.

¹⁰⁸³ LIMA DE CARVALHO, Márcia Dometila. **Crimes de contrabando**..., p. 37.

¹⁰⁸⁴ PIERANGELI, José Henrique. **Manual**..., p. 903.

¹⁰⁸⁵ COSTA JR., Paulo José da. **Comentários ao Código Penal**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 1.055.

¹⁰⁸⁶ JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. **O Contrabando**..., p. 64-66.

¹⁰⁸⁷ PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal**..., p. 308. Embora seja contrário ao aguardo do fim do processo

tratar (de modo implícito) da “condição objetiva de punibilidade” do descaminho, resume-se a afirmar que não é possível o tratamento igualitário porque as instâncias administrativa e penal são independentes.¹⁰⁸⁹ Rogério Fernando TAFFARELLO afirma que a constituição do crédito é irrelevante para a operação de adequação típica para o descaminho.¹⁰⁹⁰

Mas o fato é que nenhum desses autores se propôs a analisar os regramentos aduaneiros atinentes à matéria, em especial quanto aos diferentes processos administrativos que se podem originar e quanto ao procedimento a ser adotado pelos fiscais ao término deles.

Hoje, o RA dispõe que a “aplicação da penalidade tributária, e seu cumprimento, não impedem a cobrança dos tributos devidos nem prejudicam a aplicação das penas cominadas para o mesmo fato pela legislação criminal e

administrativo-fiscal como condição ao aforamento de ação penal pelo crime de descaminho, inclusive entendendo que “ele se diferencia dos demais crimes atinentes à ordem tributária” (p. 306, nota de rodapé nº 155), o autor é, contraditoriamente, a favor da possibilidade de extinção da pena pelo pagamento do tributo (p. 314-315). No mesmo sentido: BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal**..., p. 261-265. Cabe a indagação: se o descaminho é diferente dos demais crimes tributários, então, como admitir-se a extinção da sua punibilidade pelo pagamento? Um crime que não seja um delito tributário não apresenta *desvalor de ação* ou de *resultado* que permita a sua não punição pelo simples recolhimento do tributo. Bem assim, se o pagamento do tributo é apto a extinguir-lhe a punibilidade, então, como admitir-se o processamento criminal antes do término do processo administrativo, sem o qual o acusado sequer saberá *se* deverá recolher tributo ou *quanto* deverá recolher? Isto é, se o acusado tem o direito de pagar o tributo para eximir-se da responsabilização criminal, ele também deve ter – por lógica – o direito de se defender no processo criminal somente *depois* de terminada a via administrativa.

¹⁰⁸⁸ SCHMITT JR., Leoberto Simão. *Descaminho: desnecessidade de conclusão de procedimento administrativo-fiscal para a persecução penal em juízo*. In HIROSE, Tadaaqui; BALTAZAR JR., José Paulo (Org.). **Curso modular de Direito Penal**. v. 2. Florianópolis: Conceito Editorial; EMAGIS, 2010, p. 389-415.

¹⁰⁸⁹ Diz o autor: “no que tange à questão prejudicial de natureza administrativa, desde que, tratando-se o descaminho de sonegação fiscal, estaria eventualmente na pendência de prévia solução administrativa/fiscal, está já pacificado que as instâncias penal e administrativa são independentes. Portanto, em princípio, a via penal não está subordinada ou dependente de solução de procedimento administrativo” (BONAT, Luiz Antonio. *Crimes relacionados com o comércio exterior*. In FREITAS, Vladimir Passos de. **Importação e exportação no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 315). Mais adiante, na mesma página, o autor, ao que parece, cai em contradição, quando afirma que “deve, porém, ser registrada uma ressalva, no que tange à conclusão, no procedimento administrativo/fiscal, pela inexistência do fato ou negativa de autoria, quando refletirá no processo penal.” Tal ressalva desnatura a ideia que o autor expôs sobre a independência das esferas. Sim, pois basta que o cidadão questione, no âmbito administrativo, a *existência do fato* ou negue a sua *autoria* (teses defensivas muito comuns, aliás), que essas questões serão colocadas em discussão. É dizer, na via administrativa é sempre possível *infirmar a existência* do fato e *negar* a sua autoria, pelo que a exceção, assim colocada, acaba compreendendo mais hipóteses do que a regra. Como no processo administrativo-fiscal *sempre* se discutirá *se* houve a *ilusão* (isto é, a sonegação), da qual se originaria o crédito fiscal, ela deve ser primeiramente reconhecida nessa via para que depois se possa falar em *crime* de descaminho.

¹⁰⁹⁰ TAFFARELLO, Rogério Fernando. *Crimes tributários: consumação, prescrição, e a proposta da súmula vinculante n. 3 do Supremo Tribunal Federal*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, a. 16, n. 197, abr./2009, p. 11, nota de rodapé 11.

especial, salvo disposição de lei em contrário” (art. 684). Euclides Marinho ARANHA, em 1923, analisou o dispositivo semelhante da Consolidação das Leis Alfandegárias e ponderou que “o fato de dizer a lei que o julgado criminal em relação a pessoa não influe no administrativo e vice-versa, *confirma* apenas a independencia dos dois poderes, cada um dentro de sua orbita”.¹⁰⁹¹ Nessa perspectiva, não há primazia entre eles, “e sim, mais acertadamente, uma *especialização*”, e ambos “cooperam *harmonicamente* para a garantia da lei e da justiça”.¹⁰⁹² De fato, há autores que, há tempos, manifestaram-se pela necessidade de se aguardar o processo administrativo para o *crime aduaneiro*. VIVEIROS DE CASTRO é objetivo:

“sómente depois de haver passado em julgado a decisão administrativa reconhecendo a pratica do contrabando, poderá ser intentado o processo criminal. A *qualificação* do facto pela autoridade administrativa constitúe uma questão prejudicial, de que depende a acção pública. Seria evidentemente um absurdo condemnar alguém pelo crime previsto no art. 265 doCodigo Penal, quando a autoridade administrativa, unica competennte para *qualificar* a contravenção aduaneira, tiver decidido que o facto praticado absolutamente não póde ser considerado *contrabando*.”¹⁰⁹³

Ademais, “repugna ao bom senso admitir que seja processado como contrabandista um negociante que as autoridades aduaneiras não julgaram passível de qualquer penalidade.”¹⁰⁹⁴ Também para ARAUJO CORRÊA a cautela é exigível:

“se a autoridade competente, que é a administrativa, julgou que não foi illudido ou defraudado o pagamento dos direitos, como póde a autoridade judicial decidir o contrario em relação á pessoa, quando o fato principal que deu lugar ao processo está fora de questão?”¹⁰⁹⁵

¹⁰⁹¹ ARANHA, Euclides Marinho. **Guia Aduaneiro**. 2. ed. Belém: Guajarina, 1923, p. 221. Itálicos não originais.

¹⁰⁹² ARANHA, Euclides Marinho. **Guia...**, p. 222. Itálicos não originais.

¹⁰⁹³ VIVEIROS DE CASTRO, Augusto Olympio. *Contrabando*. In **Revista do Supremo Tribunal Federal**, Rio de Janeiro, v. LIV, jul./1923, p. 505. Itálicos originais. Em obra anterior (**O Contrabando...**, p. 51) o autor já havia enfatizado ser inadmissível sujeitar à punição criminal um fato não passível de penas administrativas, tendo, então, estabelecido o seguinte raciocínio: “somente nos casos expressamente determinados na Consolidação, e só depois de que a decisão administrativa tiver passado em julgado, poderá ser remmetido ao Poder Judiciario, copia do respectivo processo, e de outros documentos comprobatorios do delicto” (**O Contrabando...**, p. 60).

¹⁰⁹⁴ VIVEIROS DE CASTRO, Augusto Olympio. *Contrabando...*, p. 509.

¹⁰⁹⁵ ARAUJO CORRÊA, Alfredo Pinto. **O contrabando e seu processo**. Rio de Janeiro: Imprensa

Entende, por isso, que “a prioridade no julgamento administrativo impõe-se.”¹⁰⁹⁶ O autor citou, ainda, julgados do STF (acórdão 841, de 1895 e acórdão 41, de 2.8.1899¹⁰⁹⁷), no mesmo sentido.¹⁰⁹⁸ BENTO DE FARIA também localizou acórdãos daquela época e oirundos da Corte Suprema, com a mesma orientação¹⁰⁹⁹, a qual se manteve até algumas décadas depois, notícia PIRAGIBE.¹¹⁰⁰ Ou seja, a jurisprudência do STF não é indiferente à questão.

J. RESENDE SILVA desenvolveu e publicou um “Projeto de Regulamento do Serviço de Repressão do Contrabando na Fronteira Meridional do Brasil”, em cujo capítulo sobre o “Processo de Contrabando”, lê-se:

“art. 75. O contrabando é um facto de natureza mixta, sujeito a duas jurisdições: a judiciária e a administrativa. Esta é competente para applicar as penas fiscaes e aquella para imposição da pena criminal. A acção criminal depende da questão prejudicial de sua existencia, verificada e julgada definitivamente pela autoridade administrativa, porquanto a esta é que cabe definir e decidir quaes são os generos e mercadorias cuja importação ou exportação é prohibida e o valor dos impostos.”¹¹⁰¹

Segundo GOMES DA SILVA, é inegável que, “conquanto não constitua prejudicial, *de jure*, a solução do processo administrativo influi, de fato,

Nacional, 1907, p. 3.

¹⁰⁹⁶ ARAUJO CORRÊA, Alfredo Pinto. **O contrabando...**, p. 4.

¹⁰⁹⁷ Transcreve a seguinte passagem do acórdão 41 (1899): “sendo o crime de contrabando de natureza mixta, estando sujeito ao conhecimento de duas jurisdições, a judiciaria e a administrativa, competentes, esta para applicar as penas fiscaes, e aquella as communs, a acção criminal delle decorrente depende da questão prejudicial de sua existencia, verificada e julgada definitivamente pela administrativa” (Idem, p. 6).

¹⁰⁹⁸ Idem, p. 3-6.

¹⁰⁹⁹ “O processo criminal de contrabando depende do processo administrativo para apuração da responsabilidade do contrabandista (*Acc. do Sup. Trib. Federal, de 1 de Agosto de 1900; O Direito vol. 84 pag. 616*); “Tratando-se de materia de competencia da autoridade administrativa, qual a de saber-se si foi defraudado o pagamento dos direitos devidos a Repartição fiscal, e estando decidido pela mesma autoridade que o facto não constitue crime de contrabando, tal decisão tem força de sentença judicial e não pode o facto sobre que versa dar lugar a procedimento criminal (*Acc. do Sup. Trib. Fed., de 15 de Fevereiro de 1896. Jurisp. do Sup. Trib. (1896) pags. 29 e 31*)” (**Anotações Theorico-Praticas...**, p. 391-392. Itálicos originais.

¹¹⁰⁰ “Devendo o art. 265 do Cod. Penal entender-se de harmonia com aquellas leis especiaes, torna-se inadmissivel sujeitar ás penas do dito artigo, só porque caiba na noção generica nela expressada, um caso não passivel de penas administrativas, segundo as referidas leis” (STF – Acórdão de 25 de abril de 1986. In PIRAGIBE, Vicente. **Diccionario de Jurisprudencia Penal do Brasil**. v. 1. São Paulo: Livraria Academica Saraiva & Cia., 1931, p. 171).

¹¹⁰¹ RESENDE SILVA, J. **A repressão do contrabando**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1923, p. 164. Essa noção é desenvolvida pelo autor na p. 125 da obra.

consideravelmente, no desfecho do criminal.”¹¹⁰² De acordo com RUIZ, “nos casos de contrabando apreendido, não poderá ser instaurado o processo criminal antes de ser qualificado o delito e ser concluído o processo regular na esfera administrativa.” E justifica:

“são indispensáveis as duas fases do processo: a 1ª, a fase administrativa que denominamos – a ação fiscal; e a 2ª, a fase judiciária, a qual chamamos – a ação penal. Uma se completa com a outra. Aliás, este regime processual é sabido por todos os que lidam com os processos de apreensões de contrabando.”¹¹⁰³

MACHADO, discorrendo sobre o descaminho, explica que, embora sejam indiscutivelmente *autônomas* as responsabilidades civil, administrativa e penal, um fato que não configure ilícito civil ou administrativo certamente não poderá ser ilícito criminal.¹¹⁰⁴ Ainda, DELMANTO, com relação à necessidade de prévio exaurimento da via administrativa, ressalta que, “em face da natureza tributária do delito de descaminho”, merece ele o mesmo tratamento conferido aos demais crimes tributários.¹¹⁰⁵ Também a tributarista RODRIGUES RIBAS adverte: “por segurança jurídica, o crime contra a ordem tributária deveria ter como condição de procedibilidade para a ação judicial o pronunciamento administrativo.”¹¹⁰⁶ NUCCI, embora veja o descaminho como tipo *formal*, aderiu a essa orientação, sustentando inexistir *justa causa* para a ação penal “quando nem mesmo a esfera administrativa apurou se houve descaminho.”¹¹⁰⁷

Lembre-se, ademais, que independentemente da pena administrativa a ser aplicada (*perdimento* ou *multa*) e do fato de sua aplicação dispensar o processo fiscal de constituição do crédito tributário, existirá sempre um processo administrativo no qual serão garantidas a *ampla defesa* e o *contraditório* (CF, art.

¹¹⁰² GOMES DA SILVA, J. *Contrabando e descaminho*. In CARVALHO SANTOS, J. M. de (Coord.). **Repertório enciclopédico do Direito Brasileiro**. v. XII. Rio de Janeiro: Borsoi, 1974, p. 154. Itálicos originais.

¹¹⁰³ RUIZ, Alberto. *O Contrabando...*, p. 13.

¹¹⁰⁴ MACHADO, Agapito. **Crimes do colarinho branco e contrabando e descaminho**. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 211.

¹¹⁰⁵ DELMANTO, Celso; DELMANTO, Roberto; DELMANTO JR., Roberto; ALMEIDA DELMANTO; Fabio Machado de. **Código Penal Comentado**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 960.

¹¹⁰⁶ RODRIGUES RIBAS, Lúcia Maria Lopes. **Questões relevantes...**, p. 110. Em outra passagem, a autora constata que somente poderá “haver condenação na esfera penal se houver tributo devido na esfera administrativa” (p. 103).

¹¹⁰⁷ NUCCI, Guilherme de Souza. **Código Penal...**, p. 1.116.

5º, LV), que não culminará com a aplicação de sanção alguma caso fique demonstrado que não houve o *dano ao Erário*, ou seja, que não houve falsidade ou *ilusão* no pagamento de imposto, requisito típico do art. 334, CP. Afinal, cabe ao auditor *fiscal* ou à autoridade *aduaneira* (e não ao Ministério Público ou ao Poder Judiciário), propor a aplicação dessas penalidades (RA, arts. 676 e 677).

Precisamente sobre a *pena de perdimento*, Eliana CALMON explica que o processo administrativo-tributário prévio deverá “observar os princípios processuais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, ao final do qual é declarada a perda de bens, *se comprovado* o regular internamento dos mesmos.”¹¹⁰⁸ Na mesma linha é FERREIRA, quando, discorrendo sobre o mesmo tema, atesta “que a aplicação de perdimento de bens tem como *pressuposto o dano ao erário (...)*”¹¹⁰⁹. Por isso, a *decisão final administrativa* a que se reporta o art. 83 da Lei nº 9.430/96 (reproduzido no art. 741 do RA) não é somente a exarada nos autos de *constituição de crédito tributário*, mas também a que aplica a *pena de perdimento* ou aquela que aplica a *pena de multa* (a qual é um *crédito tributário* que será apurado em um *processo administrativo* correspondente, como o visto).

Aliás, o art. 83, da Lei nº 9.430/96, foi regulamentado, inicialmente, pelo Decreto 2.730, de 10 de agosto de 1998, que previu expressamente a necessidade de se aguardar o término do procedimento administrativo (inclusive em caso de aplicação de pena de perdimento de bens) para o crime de *descaminho* (art. 1º, *caput* e II c/c art. 2º, *caput*, II e III). Por conta do contido no art. 3º do citado Decreto, a Secretaria da Receita Federal baixou a Portaria 1.805, de 28 de agosto de 1998, que confirmou a condição do exaurimento das vias administrativas para o *crime tributário aduaneiro* e, depois, a Portaria 665/08, da Receita Federal, em seu art. 5º, manteve esse procedimento que, atualmente, está preservado pela

¹¹⁰⁸ CALMON, Eliana. *Comentários aos arts. 16 a 18 e 74 a 82*. In FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código tributário nacional comentado**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 85. Itálicos não originais.

¹¹⁰⁹ FERREIRA, Rony. *Perdimento de bens*. In FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Exportação e Importação no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 159. Itálicos não originais.

redação inequívoca do art. 740 do RA.¹¹¹⁰

Dos tribunais não se pode dizer que não houve, depois do Código Penal de 1940, nenhuma manifestação a respeito. O Tribunal de Apelação de São Paulo, ao julgar o recurso de ofício do Juiz de primeira instância, que havia concedido a ordem, determinou:

“é ilegal o flagrante por delito de contrabando lavrado por autoridade policial, sem ter havido antes a verificação da infração por autoridade administrativa fiscal. (...) A prisão policial das pacientes, a título de flagrante delito de contrabando, foi ato irregular e excessivo, antes da verificação da infração fiscal pela autoridade administrativa competente, como demonstra o impetrante na petição inicial.”¹¹¹¹

Desde então, não se divulgaram outros precedentes no mesmo sentido. Apenas recentemente foi que os reflexos da natureza tributária do descaminho voltaram a ser debatidos nas cortes brasileiras. Assim, localiza-se voto vencido, de 1997, do juiz Manoel Lauro Volkmer de Castilho, no sentido de que é possível aplicar ao descaminho a regra da extinção da punibilidade (então regulada pela Lei nº 9.249, art. 34), mesmo não havendo previsão legal¹¹¹². Há, também, decisão de 2000, apontando que o descaminho pode ser tratado como crime tributário.¹¹¹³

Em 2005 foi publicado o acórdão do HC 81611 (STF), fixando a necessidade do prévio exaurimento da via administrativa para os crimes previstos na Lei nº 8.137/90, orientação que, atualmente, é obrigatória (Súmula Vinculante

¹¹¹⁰ “Sempre que o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil constatar, no exercício de suas atribuições, fato que configure, em tese, crime contra a ordem tributária, crime de contrabando ou de *descaminho*, ou crimes em detrimento da Fazenda Nacional ou contra a administração pública federal, deverá efetuar a correspondente representação fiscal para fins penais, a ser encaminhada ao Ministério Público, *na forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil*.” Essa forma é a constante do art. 5º da Portaria 665/08, da Receita Federal.

¹¹¹¹ Tribunal de Apelação de São Paulo – Câmaras Conjuntas Criminais – Rel. J. C. de Azevedo Marques – HC 2.896 – J. em 3.8.1943. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, a. XXXIII, v. CXLIX, maio/1944, p. 493-494.

¹¹¹² TRF 4ª R. – HC 96.04.60977-7 – 1ª T. – Rel. p/ acórdão Juiz Vladimir Passos de Freitas – DJ de 16.4.97.

¹¹¹³ “Apesar de situado no capítulo dos crimes praticados por particular contra a administração em geral, o crime de descaminho tem como objeto jurídico o interesse da Fazenda Nacional. Os aspectos fáticos do caso em concreto revelam que já ocorreu punição suficiente. De fato, as mercadorias, que viriam para distribuição gratuita em feira, foram perdidas em favor da União e o embargante pagou o tributo antes do recebimento da denúncia. Recurso provido” (TRF 2ª R. – EI 98.0227550-6 – 1ª S. – Des. Fed. Tânia Heine – DJ de 30.5.00).

24). Desde que o STF abriu esse campo de discussão para os crimes tributários, novos precedentes surgiram sobre a extensão dessa condição ao *descaminho*. Cumpre referir, nessa direção, todos os precedentes do STJ constantes do presente capítulo, no *tópico 1 – O descaminho como crime tributário aduaneiro*.

Após a decisão do STJ no HC 109205 (publicada em dezembro de 2008), ordenando o aguardo do processo administrativo-fiscal para o descaminho, SCHMITT JR. se posicionou contrariamente a ela, por considerar que o descaminho não pode ser tratado como os outros crimes tributários.¹¹¹⁴ Mas o fato é que “os Tribunais Superiores estão modificando seu posicionamento sobre o tema proposto, confirmando-se a tese de que o *descaminho* é um tipo penal tributário material” com apoio no fato de que, antes das “defesas e recursos administrativos, não é possível se saber qual imposto foi efetivamente suprimido no momento da entrada da mercadoria no território nacional.”¹¹¹⁵

Ademais, o tipo legal do descaminho descreve elementos objetivos que reclamam, explicitamente, o respeito a um processo administrativo prévio. De acordo com o art. 334, *caput*, segunda parte, CP, a acusação criminal deve veicular indícios mínimos de que houve a “ilusão” do pagamento dos direitos (isto é, *sonegação fiscal*, que, no âmbito administrativo, equivale a *dano ao Erário*) e de que há “imposto” “devido”. São precisamente os pressupostos *fáticos* e *jurídicos* cuja existência pode ser provada, ou não, no *processo administrativo-fiscal*. Portanto, e como “a fraude aduaneira não se presume”¹¹¹⁶, cabe ao Ministério Público aguardar que a Receita Federal ateste tais pressupostos mínimos (*condição de ação*) da imputação penal para que possa aforar a ação penal.

¹¹¹⁴ SCHMITT JR., Leoberto Simão. *Descaminho: desnecessidade de conclusão de procedimento administrativo-fiscal para a persecução penal em juízo*. In In HIROSE, Tadaaki; BALTAZAR JR., José Paulo (Org.). **Curso modular de Direito Penal**. v. 2. Florianópolis: Conceito Editorial; EMAGIS, 2010, p. 409-415.

¹¹¹⁵ MORAIS, Paulo Jose I. de; MONTEIRO DE CARVALHO, Aluisio. **Crime de descaminho – impossibilidade de denúncia sem autuação fiscal**. Artigo publicado em 24.10.2008. In http://www.migalhas.com.br/mostra_noticia_articuladas.aspx?cod=72003. Itálicos originais. Acesso em 19.8.2010. Em outro artigo sobre o mesmo tema, MORAIS reafirma esse entendimento (**Crime de descaminho exige procedimento administrativo**. Artigo publicado em 24.10.2008. In http://www.conjur.com.br/2008-out-24/crime_descaminho_exige_procedimento_administrativo. Acesso em 20.8.2010).

¹¹¹⁶ VIVEIROS DE CASTRO, Augusto Olympio. **O Contrabando...**, p. 64.

4. A extinção da pena pela *reparação do dano*

Everardo da CUNHA LUNA escreveu que o art. 2º, da Lei nº 4.729/65 (extinção da punibilidade), quando mencionava “*crimes* previstos nesta Lei”, era também aplicável ao descaminho, uma vez que é contemplado pelo art. 5º do referido diploma.¹¹¹⁷ Mas essa orientação sempre foi minoritária. REALE JR., p.ex., afirma que, “pertencendo a figura [do descaminho] ao código penal, rege-se ela pelas regras gerais nele fixadas”, sendo certo que não há, no Código, causa de extinção da punibilidade para o art. 334.¹¹¹⁸

ASSIS TOLEDO se manifestou contrariamente à Súmula 560 do STF, à época de sua edição, argumentando que ela estimularia a prática do descaminho e que, caso fossem descobertos os autores do ilícito, bastaria, para resolverem a situação, que recolhessem os tributos, ao que imediatamente se disporia.¹¹¹⁹ Modo geral, difundiu-se a opinião de que, por falta de previsão legal, o descaminho não pode ter a pena extinta em hipótese de *pagamento* do tributo e muito menos nos casos em que é aplicada a *pena de perdimento* da mercadoria ou a *pena de multa*, nos respectivos procedimentos administrativos especiais.¹¹²⁰

Ocorre que, como se viu, houve épocas em que o descaminho, embora já previsto como crime, era punido somente com medidas administrativas (Código Criminal de 1830, art. 177) e isso era aceito pela sociedade, eis que a *reparação do dano* satisfaz adequadamente o interesse fiscal, além de castigar o contribuinte. Ainda, após a promulgação do Código de 1940, chegou-se a suscitar a desnecessidade de repressão criminal ao ilícito tributário aduaneiro.¹¹²¹

Pesquisadores familiarizados com o Direito Tributário também formaram conclusões parecidas. Em comentários ao art. 138 do Código Tributário Nacional

¹¹¹⁷ CUNHA LUNA, Everardo da. *Extinção de Punibilidade e Sonegação Fiscal*. In **Justitia**, Associação Paulista do Ministério Público, São Paulo, a. XXXII, n. 75, out./dez. 1971, p. 97-99.

¹¹¹⁸ REALE JR., Miguel. *Extinção da punibilidade e descaminho*. In **Ciência Penal**, São Paulo, Convívio, a. II, nº 2, 1975, p. 154.

¹¹¹⁹ ASSIS TOLEDO, Francisco de. *Descaminho*, p. 10.

¹¹²⁰ Dentre outros, vide, nesse sentido, DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes...**, p. 635-638.

¹¹²¹ Nesse sentido, dentre outros: MAGALHÃES DRUMMOND, J. de. **Comentários...**, p. 355-356.

(Lei nº 5.172/66)¹¹²² – que regula a extinção da infração tributária pela *denúncia espontânea* – Geraldo ATALIBA relembra a *unidade sistemática* do Direito, para conceber a seguinte tese:

“ora, *se* a denúncia espontânea, em virtude da expressa disposição legislativa (art. 138, do CTN), coalesce com as demais normas integrantes do sistema e é com elas harmônica; *se* ela torna lícito o ilícito; *se* ‘apaga’ o erro; *se* reverte as situações; *se* faz desaparecer a pretensão punitiva; e, *se*, sobretudo, a lei penal simplesmente sanciona a lei tributária para reforçar-lhe a eficácia, é fácil de ver-se que, *no caso de denúncia espontânea, o ilícito desaparece, acarretando a extinção da punibilidade.*”¹¹²³

Para ATALIBA, a extinção do ilícito fiscal pelo pagamento e a subsistência da possibilidade de responsabilização penal que tenha por objeto a mesma obrigação tributária seria uma “gritante contradição”, na medida em que os dispositivos legais penais, em ilícitos tributários, são “instrumentos acessórios” estabelecidos em *reforço* da arrecadação¹¹²⁴ – na senda da forte administrativização do Direito Penal, atrás comentada. Essa posição conta com vários partidários na literatura.¹¹²⁵

Na realidade, quando a legislação penal faz referência à expressão “pagamento”, ao regular a extinção da punibilidade dos crimes tributários, ela alude não apenas ao ato de entrega do valor ao Estado, mas também à norma tributária que regula a satisfação do crédito fiscal.¹¹²⁶ Dessa forma, pode-se

¹¹²² “Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

¹¹²³ ATALIBA, Geraldo. *Denúncia espontânea e exclusão de responsabilidade penal*. In **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, João Batista Soares de Sousa/Senado Federal, a. 32, n. 125, jan./mar. 1995, p. 245. Itálicos originais.

¹¹²⁴ ATALIBA, Geraldo. *Denúncia espontânea...*, p. 245.

¹¹²⁵ RODRIGUES RIBAS entende que essa posição de ATALIBA é a “mais coerente com a análise sistemática” do Direito (**Questões relevantes...**, p. 102). No mesmo sentido: “a denúncia espontânea da infração seguida do devido pagamento do montante integral extingue, por certo, a punibilidade da sonegação fiscal” (FREITAS LOPES, Rodrigo Fernando de. **Crime de sonegação fiscal: a crise do Estado como causa de exclusão da culpabilidade**. Curitiba: Juruá, 2002, p. 153.); “o art. 138 do Código Tributário Nacional não admite controvérsias, pois prescreve a exclusão da responsabilidade de todas as infrações, entre elas os crimes”, por conta da literalidade do art. 137, I e II do CTN. Assim, esse dispositivo “tem maior densidade jurídica que a regra geral hospedada nos arts. 15 e 16, ambos do Código Penal, que tratam do arrependimento eficaz e do arrependimento posterior” (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário...**, p. 150.); Juary C. SILVA (**Elementos...**, p. 162).

¹¹²⁶ TOMAZINI DE CARVALHO, Aurora. **Direito Penal Tributário...**, p. 317-318. Mas, na avaliação

sustentar que “não só o pagamento (em sentido estrito) será suporte fáctico para incidência da norma de exclusão da punibilidade penal, *mas qualquer forma de satisfação do crédito tributário* pelo sujeito passivo da obrigação tributária.”¹¹²⁷ Tendo em conta que, “no plano ontológico (...), os delitos e os ilícitos fiscais conservam a mesma identidade”¹¹²⁸, calha consultar as causas de extinção do crédito tributário, dispostas no art. 156 do CTN:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I – o pagamento;

II – a compensação;

III – a transação;

IV – remissão;

V – a prescrição e a decadência;

VI – a conversão de depósito em renda;

VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII – a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X – a decisão judicial passada em julgado.

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.”

Como se vê, as modalidades de satisfação do crédito tributário são, em verdade, em maior número do que pode fazer crer o termo “pagamento”, utilizado na lei penal. Mas é certo que “*todas* as circunstâncias que suspendem a exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN), ou que extinguem o crédito (art. 156 do CTN), ou que concedem anistia (art. 180 do CTN), produzem efeitos na seara penal.”¹¹²⁹ Com isso, fica claro que a palavra “pagamento, neste contexto, significa *qualquer* forma de extinção do crédito tributário entre as definidas no art. 156 do Código Tributário Nacional”¹¹³⁰, de modo “a abranger

da autora, não seriam todas as formas de extinção do crédito previstas no art. 156, CTN, que causariam a extinção da punibilidade, pois “a extinção do crédito tributário opera efeitos não-retroativos”, e, sendo a extinção do crédito posterior à consumação do crime, “não há perda do objeto do crime” (p. 318) em alguns casos.

¹¹²⁷ Idem, p. 318. Itálicos não originais.

¹¹²⁸ Zelmo DENARI (COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias**..., p. 95).

¹¹²⁹ RODRIGUES RIBAS, Lúcia Maria Lopes. **Questões relevantes**..., p. 103. Itálicos não originais.

¹¹³⁰ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário**..., p. 63. Itálicos não originais.

todas as formas de extinção do crédito tributário”¹¹³¹ previstas nesse dispositivo. SCHMIDT, em análise do art. 156 do CTN, justifica:

“não faz sentido que a supressão da responsabilidade fiscal, em razão da extinção do crédito tributário, não afaste a tipicidade da conduta delituosa respectiva, pois se o Direito tributário, que possui menos exigências para a manutenção do ilícito fiscal, está reconhecendo a justificação da operação fiscal, seria uma incongruência jurídica admitirmos que o Direito penal, que possui formalidades bem mais amplas e se ocupa tão-só de condutas mais graves, continuasse conferindo adequação típica ao fato.”¹¹³²

Em outras palavras, o dispositivo legal que permite a extinção da punibilidade em crimes tributários “deve ser interpretado de forma teleológica”, “entendendo-se que ocorre também a extinção da punibilidade quando presentes outras situações que extinguem o crédito tributário, tais como a compensação, transação, remissão, prescrição, decadência, isenção (...)”.¹¹³³ Em suma, os requisitos para a extinção da punibilidade criminal “são idênticos aos exigidos pela legislação tributária, ou seja, a *reparação do dano* ocorrida anteriormente ao início de qualquer procedimento, por parte do Estado, que tenha por objeto a apuração do fato ilícito (...)”.¹¹³⁴ Então, seria mais adequado que a lei penal, ao disciplinar as modalidades de extinção da punibilidade dos crimes de sonegação fiscal, fizesse alusão ao art. 156, CTN, ou, por outra, empregasse expressão mais ampla, como *reparação do dano* – literalmente mais abrangente do que “pagamento” e de significado juridicamente mais fiel ao ordenamento.

De acordo com o Código de Processo Penal brasileiro, é facultado à vítima de crime “aguardar o término da ação penal para ulterior ingresso de ação de execução no juízo cível”¹¹³⁵, o que caracteriza o sistema atual.¹¹³⁶ Foi nesse contexto que MACEDO escreveu, como já visto, que a *reparação do dano* é algo

¹¹³¹ Idem, p. 152. Itálicos não originais.

¹¹³² SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Exclusão da punibilidade**..., p. 126-127.

¹¹³³ CORRÊA, Antonio. **Dos crimes contra a ordem tributária**..., p. 260-261.

¹¹³⁴ EISELE, Andreas. *A reparação do dano*..., p. 13. Itálicos não originais.

¹¹³⁵ ROSENTHAL, Sérgio. **A punibilidade e sua extinção**..., p. 70.

¹¹³⁶ A Exposição de Motivos do CPP (Decreto-Lei 3.689, de 3 de outubro de 1941) confirma essa opção: “A *reparação do dano ex delicto*. VI – O projeto, ajustando-se ao Código Civil e ao novo Código Penal, mantém a separação entre a ação penal e a ação civil *ex delicto*, rejeitando o instituto ambíguo da constituição de ‘parte civil’ no processo penal.”

“exclusivamente civil”, motivo pelo qual não teria cabimento em Direito Penal, não podendo afetar, por isso, o juízo de reprovação.¹¹³⁷

Mas, a rigor, desde o período imperial do Brasil era possível localizar dispositivos legais específicos, na seara criminal, regulando o dever do condenado de reparar os prejuízos causados por seus atos (p.ex.: Código Criminal de 1830, arts. 21 a 32; Código de Processo Criminal de 1832, art. 79). Conforme ROSENTHAL, desde aquela época evidenciava-se “a preocupação do legislador em exercer a pretensão punitiva estatal ao mesmo tempo em que procurava garantir, à vítima, o ressarcimento dos prejuízos havidos com a prática delituosa, em verdadeira simbiose de desígnios.”¹¹³⁸ Como lembra Ruy Sérgio Rebello PINHO, o diploma mais importante na caracterização do sistema brasileiro de reparação do dano *ex delicto* foi a Lei nº 261, de 3 de dezembro de 1841, que reformou o Código de Processo Criminal, passando a permitir a indenização – que até então poderia ser pleiteada diretamente no processo penal – por *ação civil* (art. 68).¹¹³⁹ Foi essa a lei que inaugurou o citado sistema de *independência* (ou da *separação*¹¹⁴⁰) entre as ações penal e civil (mantido até os dias atuais).¹¹⁴¹

Também o período republicano manteve disposições atinentes à matéria (Código Penal de 1890, arts. 31, 69, *b* e 70). A Constituição de 1988 ordenou novas formas legais para a solução dos prejuízos que os crimes causam, do que é exemplo o Juizado Especial (CF, art. 98, I). ROSENTHAL nota que, “de maneira inovadora e revelando especial preocupação com o ressarcimento do dano às vítimas”, a Lei nº 9.099, de 26 de setembro de 1995, prevê várias medidas despenalizadoras que privilegiam a reparação do dano.¹¹⁴² Portanto, no Direito Penal brasileiro, a leitura das leis permite verificar que “há uma preocupação

¹¹³⁷ Vide PARTE II, Capítulo 4, tópico 3 – *Extinção da punibilidade nos crimes tributários: críticas e administrativização*.

¹¹³⁸ ROSENTHAL, Sérgio. **A punibilidade e sua extinção...**, p. 68.

¹¹³⁹ PINHO, Ruy Sérgio Rebello. **A reparação do dano causado pelo crime e o processo penal**. São Paulo: Atlas, 1987, p. 79-80.

¹¹⁴⁰ Como notícia Rogério FELIPETO (**Reparação do dano causado pelo crime**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 42-48).

¹¹⁴¹ PINHO, Ruy Sérgio Rebello. **A reparação do dano...**, p. 81.

¹¹⁴² ROSENTHAL, Sérgio. **A punibilidade e sua extinção...**, p. 73.

constante” em perseguir a *reparação do dano* causado.¹¹⁴³

Efetivamente, a citada conclusão de MACEDO não parece, ao menos nos dias atuais, ser a mais adequada. Kurt MADLENER observa que essa forma tradicional de pensar a matéria provavelmente tenha sido a causa da pouca atenção que a ela sempre se dispensou em matéria penal, desprezando-se, conseqüentemente, o seu emprego perfeitamente viável como “medida de política criminal” em favor do acusado.¹¹⁴⁴

É viável pelo permanente objetivo de redução, como possível for, do emprego das penas criminais, em atenção à *subsidiariedade* do Direito Penal e ao postulado da *ultima ratio*¹¹⁴⁵ – critérios político-criminais já analisados aqui. O autor registra que, na Alemanha, o legislador, “desde há muito tempo, tem procurado dar incentivos ao delinqüente para que repare o dano que causou”, sendo que essa técnica gerou o progresso da descriminalização. Trata-se não apenas de um modo de indenizar a vítima, mas, também, de um legítimo *tratamento penal social* ao réu, “a fim de que aceite a responsabilidade de reparar o dano por ele causado, e, em certa medida busca-se, também, reduzir a carga do sistema judiciário e penitenciário”.¹¹⁴⁶

Ou seja, a Política Criminal tem vários benefícios a almejar com a extinção da pena criminal pela *reparação do dano*. Um deles, segundo o jurista, “é simplificar e abreviar ou inclusive evitar o processo penal. Outro, é poder empregar a reparação do dano como medida substitutiva da sanção penal.”¹¹⁴⁷ Não é correta, portanto, a afirmação de que se trata de um mecanismo de natureza unicamente *civil*: é muita antiga a previsão, em ordenamentos jurídicos de vários países, da recompensa legal da *atenuação* da pena criminal quando o acusado resolve contribuir parcial ou integralmente (ou mesmo que apenas haja se esforçado nesse sentido) para a reparação material das sequelas de seus atos.

¹¹⁴³ PINHO, Ruy Sérgio Rebello. **A reparação do dano...**, p. 81

¹¹⁴⁴ MADLENER, Kurt. *A reparação do dano como medida de política criminal e a reforma do Código Penal brasileiro. Observações de Direito Comparado*. In ARAUJO JR. João Marcello de (Org.). **Ciência e Política Criminal em honra de Heleno Fragoso**. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 377.

¹¹⁴⁵ MADLENER, Kurt. *A reparação do dano...*, p. 377.

¹¹⁴⁶ Idem, p. 385.

¹¹⁴⁷ Idem.

Ou seja, “apesar de serem independentes as responsabilidades civil e penal, a reparação (...) não deixa de produzir efeitos reflexos de relevância no campo do direito penal material.”¹¹⁴⁸ Hoje, as *penas alternativas*, em matéria criminal, normalmente contemplam a indispensável condição da reparação do dano, a qual, quando cumprida (geralmente em conjunto com outras condições), tem a finalidade real de *substituir* a grave (e, de todo, ineficaz) pena de privação da liberdade.

Rogério FELIPETO define a *reparação do dano*, para fins penais, como uma *compensação*, já que, por vezes, o prejuízo causado não tem caráter somente patrimonial.¹¹⁴⁹ Menciona, como exemplo reconhecido em lei, a *multa reparatória* do Código de Trânsito Brasileiro (Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997, art. 297), a qual, a seu ver, deve ser aplicada da forma mais ampla possível, na linha da moderna dogmática desenvolvida a favor da vítima, descartando-se a antiga compreensão do Direito Penal e do Direito Civil como âmbitos incommunicantes, para que seja assumida a forma *una* que nosso ordenamento sempre deve privilegiar, por coerência.¹¹⁵⁰

Aliás, a *reparação do dano* é dever originalmente imposto por normas de direito privado e deve possibilitar sempre maior facilidade e rapidez para o ressarcimento à vítima.¹¹⁵¹ Esse raciocínio não obsta que o juiz criminal também determine ao condenado que indenize o Estado, se for ele o lesado. Como o ressarcimento dano significa que não terá havido dano algum, seria cabível a substituição de todas as causas de atenuação ou de diminuição de pena (exceto

¹¹⁴⁸ PINHO, Ruy Sérgio Rebello. **A reparação do dano...**, p. 99.

¹¹⁴⁹ FELIPETO, Rogério. **Reparação do dano causado pelo crime**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 26.

¹¹⁵⁰ FELIPETO, Rogério, **Reparação do dano...**, p. 119-127.

¹¹⁵¹ No Brasil, a Lei nº 11.719, de 20 de junho de 2008, alterou a redação do inciso IV, art. 387, CPP, para estabelecer que “o juiz, ao proferir sentença condenatória: fixará valor mínimo para reparação dos danos causados pela infração, considerando os prejuízos sofridos pelo ofendido.” A Lei nº 9.099/95 (arts. 69 a 75), ao prever a medida despenalizadora da composição dos danos, o CP (art. 45, §1º) e o Código de Trânsito Brasileiro (Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997, art. 297), ao prever a reversão de valores pagos pelo réu a título penal em favor do ofendido, bem como a Lei nº 11.690, de 9 de junho de 2008, ao inserir no CPP vários dispositivos que garantem maior proteção à *dignidade humana* do ofendido, são evidências de que a evolução das ciências criminais será no sentido de se dispensar cada vez maior atenção à *reparação* dos danos causados, que pode ser vista como uma forma de *sanção criminal alternativa* à privação da liberdade.

quando houver violência) por causas de *extinção da punibilidade*. Nessa linha, pode-se tomar o caminho apontado pelo art. 176, parágrafo único, parte final, do CP: “o juiz pode, conforme as circunstâncias, deixar de aplicar a pena.” Segundo MADLENER, “a autorização do juiz ganharia precisão se ‘as circunstâncias’ fossem indicadas, e a reparação do dano certamente pudesse figurar entre elas.”¹¹⁵² O mesmo se pode dizer do art. 180, §5º, do CP.

A pesquisa de RÍOS aponta que a *reparação do dano* em Direito Penal possui uma finalidade evidentemente *reconciliadora* e pode ser vista como mais uma tentativa alternativa de *reinserção social* e de *limitação* da pena no Estado Democrático de Direito.¹¹⁵³ Ou seja, não é uma eventual tradição ou origem de determinado instituto jurídico que impedirá, irremediavelmente, a sua melhor aplicação em prol da sociedade. A rigor, o instituto da *reparação do dano* está em plena harmonia com as ciências criminais, suas garantias fundamentais de proteção do indivíduo e, ainda, colabora com a administração da justiça.

4.1 Extinção da pena pelo pagamento do tributo

Há autores que se opõem à possibilidade de extinção da pena pelo pagamento do tributo quando se trata de descaminho.¹¹⁵⁴ Também o Poder Judiciário, salvo as exceções dos precedentes da 6ª Turma do STJ, acima mencionados, não tem admitido que a quitação, pelo cidadão, de eventual dívida originada por descaminho, proporcione o arquivamento da ação penal contra ele instaurada.¹¹⁵⁵ Mas, para VIVEIROS DE CASTRO, em estudo ao tipo legal do art. 265 do Código Penal de 1890 (que compreendia o contrabando e o descaminho), “a transacção effectuada nas Alfandegas tem por efeito apagar

¹¹⁵² MADLENER, Kurt. *A reparação do dano...*, p. 395.

¹¹⁵³ RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das causas de extinção da punibilidade nos delitos econômicos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 82-85.

¹¹⁵⁴ Além dos já citados nesse sentido, vide: DEMO, Roberto Luís Luchi. *Descaminho*. In **Revista Jurídica Consulex**, Brasília, a. VII, n. 158, 15 de agosto de 2003, p. 28-30.

¹¹⁵⁵ “O pagamento do débito tributário não possui o condão de extinguir a punibilidade do crime de descaminho, mas tão-somente o de sonegação fiscal. Precedentes do STJ” (STJ – HC 47761 – 5ª T. – Rel. Min. Laurita Vaz – DJ de 20.3.06). No mesmo sentido: STJ – HC 43591 – 5ª T. – Rel. Min. Felix Fischer – DJ de 29.8.05.

completamente a infracção, e, conseqüentemente, fazer desaparecer *todas* as consequências, pecuniárias e penas.”¹¹⁵⁶ Eis o fundamento doutrinário consolidado para o que sustenta, atualmente, parte da doutrina.

Para ROSENTHAL, é “perfeitamente possível e correta a aplicação do art. 34 da Lei nº 9.249/95 a qualquer crime de natureza fiscal, incluído neste rol, o delito de contrabando ou descaminho.”¹¹⁵⁷ Isso porque, “extinto o crédito pelo pagamento do tributo, não há que se falar em qualquer crédito remanescente, *ou qualquer dano ao erário*”¹¹⁵⁸ e, por isso, não há que se falar em *desvalor de resultado*, que é uma das razões de ser da censura penal. O autor lembra, ainda, que os argumentos contrários à aplicabilidade, ao descaminho, da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo “confundem-se com os próprios motivos e fundamentos que ensejaram a criminalização de tais condutas”¹¹⁵⁹, todos vinculados a uma política criminal questionável de angariação de recursos por meio da repressão penal (como já se viu em tópicos anteriores¹¹⁶⁰). Ou melhor, se “é indiscutível que o pagamento do tributo devido constitui finalidade essencial da repressão estatal aos delitos tributários”, então, possibilitar a extinção da pena pelo pagamento é “o estímulo legal para que esse pagamento venha a ser efetuado rapidamente.”¹¹⁶¹

SCHMIDT, ao postular pela “unidade do sistema de ilicitude” em matéria de crimes tributários, entende que a causa de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo prevista no art. 34 da Lei nº 9.249/95 deve ser aplicada ao crime de *descaminho*.¹¹⁶² NABARRETE NETO¹¹⁶³, PIERANGELI¹¹⁶⁴ e PRADO¹¹⁶⁵ concordam.

Embora jurisprudência tenha voltado a se pronunciar sobre o tema há

¹¹⁵⁶ VIVEIROS DE CASTRO, Augusto Olympio. *Contrabando...*, p. 506. Itálicos não originais.

¹¹⁵⁷ ROSENTHAL, Sérgio. *O pagamento do tributo no crime de descaminho*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 56, jul./1997, p. 11-12.

¹¹⁵⁸ ROSENTHAL, Sérgio. *A extinção da punibilidade...*, p. 45. Itálicos não originais.

¹¹⁵⁹ Idem, p. 36.

¹¹⁶⁰ Vide: PARTE II, *Capítulo 1, tópico 1.2 e Capítulo 4, tópico 3*.

¹¹⁶¹ Idem, p. 37.

¹¹⁶² SCHMIDT, Andrei Zenkner. *Exclusão da punibilidade...*, p. 119.

¹¹⁶³ NABARRETE NETO, André. *Extinção da punibilidade...*, p. 175.

¹¹⁶⁴ PIERANGELI, José Henrique. *Manual...*, p. 907.

¹¹⁶⁵ PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal, parte especial – arts. 289 a 359-H**. v. 4. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 89.

poucos anos, há um julgado, de 1970, estabelecendo que “descaminho e sonegação fiscal são expressões equivalentes”, de modo que, se “o agente recolheu o imposto e multa devidos, é de se lhe conceder a ordem de *habeas corpus* para trancamento do processo”, pela extinção da punibilidade.¹¹⁶⁶ Então, depois que o STJ concedeu a ordem no HC 48805 (DJ de 19.11.07), determinando a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo em crime de descaminho, Robson Antonio GALVÃO DA SILVA o considerou um “relevante precedente”, porque “precedentes nesse sentido são, há muito tempo, inexistentes”. A decisão, assim, fez ressurgir a “esperança de que essa questão volte, ao menos, a ser efetivamente discutida nos tribunais, vindo a prevalecer, no futuro a interpretação que mais se amolda ao sistema penal democrático e seus princípios.”¹¹⁶⁷ Segundo parece, o STJ se inclina a manter essa orientação.¹¹⁶⁸

Portanto, e como entende RÍOS, estudando o *descaminho*, não há “obstáculos teóricos para propugnar a extensão por analogia a este tipo penal, da normativa atual que regula a Extinção da Punibilidade”¹¹⁶⁹; pelo contrário: há apenas *estímulos* político-criminais e sociais.

4.2 Extinção da pena pela aplicação da pena de perdimento

Embora se possa entender que a *pena de perdimento* equivale à tributação com o efeito de *confisco* de bens e que, por isso, seria inaplicável, como sanção ao cidadão, por vedação constitucional (CF, art. 150, IV)¹¹⁷⁰, ela é, há tempos,

¹¹⁶⁶ TFR – HC 2375 – 2ª T. – Rel. Min. Godói Ilha – J. em 18.9.1970. In BUSSADA, Wilson. **Contrabando e Descaminho interpretados pelos Tribunais**. Campinas: Julex, 1997, p. 266-267.

¹¹⁶⁷ GALVÃO DA SILVA, Robson. *Extinção da punibilidade pelo pagamento de tributo no crime de descaminho e o julgamento do HC nº 48.805*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, a. 15, n. 180, nov./2007, p. 5.

¹¹⁶⁸ STJ – HC 85524 – 5ª T. – Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima – DE de 22.6.09.

¹¹⁶⁹ RÍOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal...**, p. 88.

¹¹⁷⁰ Segundo SILVA FERRÃO, o perdimento das mercadorias como sanção ao *descaminho* é inadequado, pois se deve evitar “até a sombra do confisco” (**Theoria do Direito Penal...**, p. 40. Vide, também, p. 38-39). CARLUCI esclarece que a CF/88, quando autoriza a *pena de perdimento de bens* (art. 5º, XLV e XLVI, b), o faz apenas ao Poder Judiciário, mais especificamente ao Juízo Criminal, como consequência de decisão sua transitada em julgado, nos termos do CP, art. 91, II, a e b. Assim, a legislação aduaneira que permita a pena *administrativa* de perdimento de bens, que seja anterior à CF, não foi por ela recepcionada; se for posterior, é inconstitucional (**Uma introdução...**, p. 341-342). Para Zelmo DENARI, “a pena de perdimento de bens encontra-se incindivelmente ligada às prescrições normativas próprias do

aplicada como sanção administrativa em casos de *descaminho* (nas hipóteses já vistas¹¹⁷¹). A jurisprudência é pacífica ao não admitir qualquer efeito penal quando da sua aplicação na seara administrativa.¹¹⁷²

Sobre a natureza jurídica dessa medida, VIVEIROS DE CASTRO comunga da opinião de que ela (então chamada de *apreensão* administrativa das mercadorias contrabandeadas) possui caráter misto: *penal*, como forma de onerar o patrimônio do condenado; *indenizatória*, como modo de compensar o prejuízo causado aos cofres públicos.¹¹⁷³ Essa posição é, ainda, atual, pois FERREIRA entende que se deve ter “como premissa que a decretação de perdimento de mercadorias e veículos em matéria aduaneira só pode ocorrer em razão de dano ao erário”, motivo pelo qual, “ao mesmo tempo em que é *sanção* para o autor do ilícito, cumpre também a função de *ressarcir* o Estado pelo dano ao erário oriundo do mesmo ato ilícito. Sua natureza jurídica, portanto, é *repressivo-compensatória*.”¹¹⁷⁴

DOTTI contempla essa problemática salientando que, embora o legislador haja se equivocado ao não mencionar o *descaminho* como um dos delitos que se podem beneficiar com as causas *extinção da punibilidade* pelo pagamento do tributo, elas aproveitam a ele, por analogia. Ainda, “a aplicação da pena de perdimento da mercadoria equivale ao pagamento do tributo e, conseqüentemente, deve acarretar a extinção da punibilidade.”¹¹⁷⁵

Sempre que a *pena de perdimento* for aplicada não se há que falar em crime, porque, desde que ela tem natureza de *ressarcimento* (assim como de punição), o Estado será completamente reparado quando a mercadoria for perdida em seu favor. Em outras palavras, “aplicada a pena de perdimento das

Direito Tributário”, porém, “por seu caráter confiscatório, não pode ser utilizada para reprimir infrações tributárias” (COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 89).

¹¹⁷¹ Tópico 2, subtópicos 2.1.1, 2.1.2; tópico 2.3, subtópico 2.3.2, todos no presente capítulo.

¹¹⁷² STJ – HC 70379 – 6ª T. – Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura – DE de 31.8.09.

¹¹⁷³ VIVEIROS DE CASTRO, Augusto Olympio. *Contrabando...*, p. 509-510.

¹¹⁷⁴ FERREIRA, Rony. **Perdimento de bens**. In FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Exportação e Importação no direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 155. Itálicos originais. Há precedente, inclusive, no sentido de que a pena de perdimento, somada aos tributos (já pagos), pode constituir “pena suficiente” ao autor do fato (TRF 2ª R. – EI 98.0227550-6 – 1ª S. – Des. Fed. Tânia Heine – DJ de 30.5.00).

¹¹⁷⁵ DOTTI, René Ariel. *Curso...*, p. 786-787. Nota de rodapé nº 29.

mercadorias em processo administrativo fiscal, estará inegavelmente reparado o dano ao erário”.¹¹⁷⁶ Como se viu, a aplicação da *pena de perdimento*, além de acarretar o arquivamento do procedimento administrativo destinado a constituir o crédito tributário, implica o aumento do patrimônio público em valor maior do que o tributo que era devido, justificando-se, nisso, a extinção da pena criminal.¹¹⁷⁷

É francamente dispensável qualquer *voluntariedade* no ato de reparar o dano para que produza o efeito de extinguir a pena. Conforme explica Fábio PRIETO DE SOUZA, quanto ao *descaminho*, “o infrator paga os tributos e os acessórios” quando é imposto o *perdimento*. Por isso, embora *involuntário*, há uma inegável “prestação compulsória. É o único caso de procedimento cuja instrumentalidade é carregada de *eficiência absoluta* (...)”.¹¹⁷⁸ Além disso, a lei não exige que o pagamento seja pautado em um ou em outro motivo para que produza efeitos: apenas o exige. E, no *perdimento*, o pagamento é tomado de forma obrigatória. Em verdade, afigura-se tratamento “*desigual* valorizar o oportunista pagamento *voluntário*, diante da *impositividade* de um mesmo resultado operado pela lei.”¹¹⁷⁹

Portanto, se o *perdimento das mercadorias* satisfaz a dívida do contribuinte e se a *reparação do dano*, “como pena que é”, acarreta a extinção da punibilidade quando cumprida¹¹⁸⁰, então a consequência do perdimento das mercadorias no delito de descaminho deve ser a extinção da sua punibilidade, instantânea e obrigatória. Enfatize-se que, a menos que haja carga exagerada de multas e acessórios sobre o principal devido, a exigência do pagamento integral do tributo, nas sonegações em geral, é muito menos gravosa do que a *pena de perdimento* das mercadorias, já que o valor venal delas é, de regra, muito

¹¹⁷⁶ ROSENTHAL, Sérgio. **A extinção da punibilidade...**, p. 46.

¹¹⁷⁷ Ou seja, “se a legitimidade do perdimento repousa na sua aptidão para compor o dano ao erário, está, por óbvio, atendida a exigência legal quanto ao montante a ser pago a título de reparação” (ROSENTHAL, Sérgio. **A extinção da punibilidade...**, p. 46).

¹¹⁷⁸ PRIETO DE SOUZA, Fábio. **A extinção da punibilidade pelo perdimento das mercadorias no Descaminho**. In Revista AJUFE, a. 15, n. 51, ago./set. 1996, p. 12. Itálicos não originais.

¹¹⁷⁹ PRIETO DE SOUZA, Fábio. **A extinção da punibilidade pelo perdimento...**, p. 14. Itálicos não originais.

¹¹⁸⁰ FELIPETO, Rogério. **A reparação do dano...**, p. 125.

superior ao que seria supostamente devido.¹¹⁸¹

4.3 Extinção da pena pela aplicação da pena de multa (*crédito tributário*)

Assim como a *pena de perdimento* de mercadorias, a *multa* decorrente da impossibilidade de se decretá-la tem caráter penal. VIVEIROS DE CASTRO salienta que “a multa fiscal deve, em todos os casos, ser considerada uma verdadeira *pena*, e não uma simples *reparação civil*.”¹¹⁸² ARAUJO CORRÊA é no mesmo sentido.¹¹⁸³

SCHMITT JR. entende que a multa decorrente de infração aduaneira “não pode ser considerada tributo.”¹¹⁸⁴ Realmente, a multa não se confunde com espécie tributária alguma; contudo, convém frisar que, em sede de processo administrativo, a lei a trata, para todos os efeitos, como um legítimo *crédito fiscal*, tal como qualquer tributo. Além do disposto na Lei nº 10.833/03, art. 73, §2º, no sentido de que a multa decorrente de infração aduaneira é verdadeiro *crédito tributário*, o RA, art. 745, confirmou que, nesses casos, será “formalizada exigência de *crédito tributário* correspondente exclusivamente à *multa* ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.” Inequívoca, assim, sua natureza de obrigação *fiscal*; embora, ao mesmo tempo, seja sanção *penal*.

Em VILLEGAS, vê-se que “a multa é a sanção que mais se ajusta ao caráter e à finalidade da lei repressiva fiscal”¹¹⁸⁵, caracterizando retribuição pela infração cometida e compensação pelo dano patrimonial ocasionado ao fisco.¹¹⁸⁶

¹¹⁸¹ De qualquer forma, o fato é que “a apreensão do descaminho, e as multas elevadas, são as penas mais eficazes para reprimir e prevenir a fraude aduaneira” (VIVEIROS DE CASTRO, Augusto Olympio. *O Contrabando*. Rio de Janeiro: Domingos de Magalhães, 1898, p. 48).

¹¹⁸² VIVEIROS DE CASTRO, Augusto Olympio. *O Contrabando*..., p. 55. Itálicos originais. Em artigo posterior, o autor acrescentou que “as multas fiscaes não representam apenas reparações civis, tendo também carácter accentuadamente penal” (VIVEIROS DE CASTRO, Augusto Olympio. *Contrabando*..., p. 519-520). Ou seja, para ele, a multa tem natureza mista.

¹¹⁸³ ARAUJO CORRÊA, Alfredo Pinto. *O contrabando*..., p. 111.

¹¹⁸⁴ SCHMITT JR., Leoberto Simão. *Descaminho: desnecessidade de conclusão de procedimento administrativo-fiscal*..., p. 412.

¹¹⁸⁵ VILLEGAS, Hector. *Direito Penal Tributário*. [Trad. Elizabeth Nazar e outros]. São Paulo: EDUC; Resenha Tributária, 1974, p. 329.

¹¹⁸⁶ VILLEGAS, Hector. *Direito Penal*..., p. 330.

O autor frisa ser indispensável que, por um lado, a multa represente um valor bastante maior do que o devido pelo contribuinte, precisamente para reforçar seu caráter de punição¹¹⁸⁷; por outro lado, que a finalidade paralela da *pena de multa*, tal qual se dá com o *perdimento das mercadorias*, seja a *reparação do dano* causado ao Fisco. Efetivamente,

“a natureza mista da multa fiscal pode inclusive ser encontrada em antecedentes oficiais na República Argentina. Assim, ao encaminhar ao Senado o projeto da lei aduaneira n. 14.391, o Poder Executivo assinalou, em sua mensagem, que as penas pecuniárias em matéria aduaneira, paralelamente à sua condição repressiva e exemplar, revestiam-se de caráter ressarcitório, possibilitando a indenização do dano causado ao fisco.”¹¹⁸⁸

É essa finalidade reparatória da multa fiscal que a difere da multa do Direito Penal comum, que apresenta unicamente a finalidade repressora – eis que seu valor não varia em relação ao tributo não pago, mas é determinado por outros critérios da parte geral e da parte especial do Código Penal.¹¹⁸⁹ Assim, sendo a pena de multa fiscal um verdadeiro *crédito tributário*, deve ser ela tratada como tal para todos os efeitos penais, permitindo-se o início de ação penal somente após a sua *quantificação* (apuração do valor aduaneiro das mercadorias), para que o contribuinte possa pagá-la. E, havendo o seu pagamento, *reparado* estará o *dano ao Erário*. Via de consequência, considerar-se-á *extinta* a punibilidade por eventual ilícito criminal, pelo que será não apenas inócua, como também abusiva, a aplicação, pelo mesmo fato, de qualquer outra penalidade.

5. O efeito organizador da obrigatoriedade do prévio exaurimento da via administrativa

Se, por um lado, a interpretação inadequada da ideia da “independência das esferas administrativa e penal” permite que o Estado processe criminalmente por crime tributário sem que o contribuinte deva algo ao Fisco, acarretando, com

¹¹⁸⁷ Idem, p. 331-332.

¹¹⁸⁸ Idem, p. 335-336.

¹¹⁸⁹ Idem, p. 334.

isso, a desestruturação lógica do sistema jurídico; por outro lado, implementar a condição de ação penal do prévio término do processo administrativo garante um *efeito organizador* para a gestão legal da coisa pública. A base dessa proposição, tal como concebida por LYRA, é de simples compreensão: “seria uma *sonegação* moral e política, se o devedor ficasse à mercê do fisco na sua esfera e fosse conduzido ao banco dos réus, antes de saber, sequer, qual o ‘tributo devido’.”¹¹⁹⁰

Em estudo sobre a inelutável inter-relação entre a legislação fiscal e a legislação criminal proporcionada pela Lei nº 8.137/90, ATALIBA observa que é apenas o Direito Tributário que pode determinar não somente *se* existe um tributo a ser cobrado, mas, também, *quais* as “hipóteses de não-exigibilidade, suspensão, prorrogação, redução ou exclusão dos créditos tributários.” Assim, é “impossível a correta aplicação da lei penal, sem prévia e rigorosa interpretação da lei tributária”¹¹⁹¹, de modo que a lei penal, nessa hipótese, constitui *direito de superposição*.¹¹⁹² “Tudo isso”, complementa o tributarista,

“decorre da *unidade fundamental* do sistema jurídico, atribuindo-lhe necessária harmonia interna. Quem – como os juristas – percebe o cunho sistemático do direito, sabe que suas diversas ‘partes’ são solidárias e que os preceitos que o compõem são harmônicos entre si. (...) Daí ser correto dizer que, em direito, uma coisa ou é ou não é.”¹¹⁹³

Em poucas palavras, “*se a lei tributária dispõe ser inexistente ou inexigível uma obrigação ou um dever, não pode o aplicador da lei penal entender diversamente.*”¹¹⁹⁴ Entretanto, não se tem conferido às normas tributárias a primazia que lhes compete no trato da matéria. Essas “falhas da nossa *organização* fiscal”, aliadas à “*deficiência do aparelhamento fiscal* aduaneiro”, desestimulam a otimização do sistema de investigação administrativa de fraudes e de apuração de débitos aduaneiros.¹¹⁹⁵

¹¹⁹⁰ LYRA, Roberto. **Criminalidade**..., p. 62. Itálicos originais.

¹¹⁹¹ ATALIBA, Geraldo. *Denúncia espontânea*..., p. 242.

¹¹⁹² Idem, p. 243.

¹¹⁹³ Idem, p. 244. Itálicos não originais.

¹¹⁹⁴ Idem, p. 246. Itálicos originais.

¹¹⁹⁵ ALBUQUERQUE NASCIMENTO, Vicente Pinto de. **O Contrabando**..., p. 168. Itálicos não originais.

Para LIRA DE CARVALHO, a “penalização pela falta de pagamento do imposto correspondente ao ingresso de mercadoria estrangeira no Brasil” é “um dos cacoetes da má-gestão dos problemas administrativos” no país. Está ultrapassado o entendimento de que “a panacéia para qualquer irregularidade comportamental advinda do particular somente pode ser corrigida com a aplicação de penalidades deambulatórias”.¹¹⁹⁶ Assim, o autor afirma que um rol crescente de *punições administrativas*, como a proibição de contratar com pessoas jurídicas de Direito Público e a vedação de operar em instituições financeiras, p.ex., “decerto bastaria a inibir os importadores mais afoitos e gananciosos.”¹¹⁹⁷

Milton FARIA, analisando a repressão pública às fraudes aduaneiras, pontua que “o excesso de penalidades nem serve ao Estado, nem coíbe a fraude. A nosso ver, estimulam tão-somente o mau funcionário que, desinteressando-se pelo cumprimento da lei, vê na penalidade um meio de auferir vantagens.” Assim, sugere que, “em lugar de sanções que dão motivo aos constantes abusos de quem as aplica, *que se aparelhe convenientemente a autoridade*”, para que tente impedir, efetivamente, o ingresso ilícito de mercadorias no país, sob pena de se prejudicar a arrecadação de tributos. Portanto, um bom modo de se lidar com o problema da ausência de recursos e técnicas qualificadas, para FARIA, não é o aumento do aparelhamento criminal, como muitos supõem, mas uma “revisão cuidadosa e atualizada” do sistema de importações e de exportações, visando, sempre, a maior *fiscalização*, em *sede administrativa*, nos casos de sonegação fiscal.¹¹⁹⁸

Pretende-se apresentar, aqui, uma perspectiva segundo a qual a institucionalização da *condição* de exaurimento da via administrativa em crimes de descaminho acaba por *forçar* o Estado a prover sua estrutura administrativa aduaneira com mais recursos (humanos e materiais) para que *mais ilícitos sejam*

¹¹⁹⁶ LIRA DE CARVALHO, Ivan. *A criminalização de ilícitos praticados por particular contra a administração pública – o descaminho de mercadorias*. In **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 4, nº 14, abril/jun. 1996, p. 215.

¹¹⁹⁷ LIRA DE CARVALHO, Ivan. *A criminalização...*, p. 216-219.

¹¹⁹⁸ FARIA, Milton. **Contrabando X Legislação**. Rio de Janeiro: Récorde, 1961, p. 12. Itálicos não originais.

descobertos. Como resultado, a arrecadação aumentará, pois ou o contribuinte poderá recolher o tributo devido (se houver lançamento do crédito); ou o Estado confiscará as mercadorias com a *pena de perdimento*, incrementando sua receita; ou o contribuinte recolherá a *multa* equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias. Em todas as situações, o Estado aumentará as suas fontes de receita.

Mas o *efeito organizador* não se deve somente a esse aspecto. É que, se há um *processo administrativo* a ser seguido, com todos os meios de defesa a ele inerentes (CF, art. 5º, LV), obrigar o Ministério Público a aguardar o seu fim antes de propor a ação penal é a atitude mais sensata que se espera do administrador que verdadeiramente preocupa-se com a importância da *independência* das esferas. Ou, como escreve ANDRADE FILHO, “se o ordenamento jurídico prevê diversos meios de defesa, e o procedimento administrativo é um deles, esses meios devem ser esgotados da melhor maneira possível de modo a permitir a melhor defesa.”¹¹⁹⁹ Apenas então, também, serão respeitadas as *conclusões* a que podem chegar as autoridades julgadoras; caso contrário, a decisão administrativa aduaneira transitada em julgado que *nega* a existência do fato ou que *nega* a *exigência* do tributo, p.ex., pode ser simplesmente *desmentida* ou *ignorada* pela autoridade judiciária. Como se o Estado sofresse de um mal semelhante ao da *dupla personalidade*.

Ademais, se muitas ações penais por crime de descaminho são julgadas improcedentes diante da *insignificância* do valor do tributo supostamente sonegado, então “as condutas descritas no tipo penal do art. 334 do Código Penal precisam ser coibidas por meio de *fiscalização eficaz* e aplicação de *sanções administrativas*”, pois, desde que criadas para tanto, as vias administrativas são mais eficientes do que as penais.¹²⁰⁰ Lembre-se que, diante das punições severas contempladas no ordenamento administrativo-fiscal, como, p.ex., no Regulamento Aduaneiro, não faz sentido e não tem respaldo fático ou histórico algum o comum apelo demagogo de que o aguardo do término do processo

¹¹⁹⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Extinção da pretensão punitiva...*, p. 112.

¹²⁰⁰ PEREIRA, Fábio Soares. *Do esvaziamento da persecução penal pelos crimes de contrabando e descaminho*. In HIROSE, Tadaaqui; BALTAZAR JR., José Paulo (Org.). **Curso modular de Direito Penal**. v. 2. Florianópolis: Conceito Editorial; EMAGIS, 2010, p. 365. Itálicos não originais.

administrativo fomentaria a “impunidade”.¹²⁰¹

Talvez, com esse respeito institucional e com a otimização da fiscalização e da repressão administrativas, consiga-se aplacar aquelas expressões de desconfiança há muito manifestadas pela população brasileira em geral em relação ao Fisco, de que falaram VIVEIROS DE CASTRO, MAGALHÃES DRUMMOND, ASSIS TOLEDO e outros, contribuindo-se, assim, para a formação da almejada *consciência fiscal* como um *dever cívico*.

Capítulo 3 – Análise dos pontos controvertidos mais comuns

1. A tutela de mais de um bem jurídico: crimes complexos

Alguns dos autores já citados, que recusam equiparar o descaminho a um crime tributário, pautam-se no fato de que ele tutela mais de um bem jurídico além da *ordem tributária*.¹²⁰² Ocorre que isso não retira do descaminho a natureza *fiscal* e tampouco impede que a ele sejam estendidas as normas penais aplicáveis aos demais crimes tributários.

Em primeiro lugar, viu-se que *todos* os tipos legais de *sonegação fiscal* tutelam mais de um bem jurídico: primordialmente, a arrecadação pública ou a ordem tributária; secundariamente, a moralidade da Administração Pública, a confiança no Estado bem como todos os direitos vinculados às políticas sociais que, de alguma forma, são prejudicados com a redução da verba tributária. Isto é, apesar de serem, também, crimes *complexos*, o aguardo do prévio esgotamento da via administrativa e a extinção da pena pela reparação do dano são desdobramentos pacíficos aos crimes tributários em geral. Não há razão para que com o descaminho seja diferente.¹²⁰³

¹²⁰¹ PEREIRA, Fábio Soares. *Do esvaziamento da persecução penal...*, p. 366.

¹²⁰² Luiz Renato Pacheco CHAVES DE OLIVEIRA nota que “tanto a doutrina quanto a jurisprudência, com raras exceções, sempre apartaram o descaminho dos demais crimes tributários, principalmente sob a alegação de que se trata de delito pluriofensivo (...)” (*Reflexões sobre os crimes tributários*. In **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 18, nº 86, set./out. 2010, p. 227).

¹²⁰³ Em sentença de rejeição de denúncia que imputava a prática do crime de descaminho, o Juiz Federal Flavio Antônio da Cruz decidiu: “*todos* os tipos penais possuem objetividades predominantes e

Em segundo lugar, o *crime tributário aduaneiro*, assim como ocorre com os demais crimes tributários, torna-se impunível, por atipicidade, quando o valor dos tributos supostamente sonegados seja considerado *insignificante*. De acordo com o art. 20, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 (com redação dada pela Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004), “serão arquivados” os autos de execução fiscal “de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais.”

Com base nessa disposição legal, o STF decidiu que, para crimes de *descaminho*, se o montante dos tributos supostamente sonegados for inferior a dez mil reais, faltarão *justa causa* à ação penal, diante da “inexistência de lesão ao *bem jurídico* penalmente tutelado” e porque “*uma conduta administrativamente irrelevante não pode ter relevância criminal.*”¹²⁰⁴ Em outra oportunidade, também determinando o trancamento de ação penal por crime de *descaminho*, a Corte Suprema estabeleceu que o Estado, desde que é “vinculado pelo princípio de sua intervenção mínima em direito penal, somente deve ocupar-se das condutas que impliquem grave violação ao *bem juridicamente tutelado.*”¹²⁰⁵ Ou seja, ficou claro que, para que seja corretamente auferido o grau de *desvalorização* social do delito aduaneiro, que permita impor, ou não, a sanção criminal, avalia-se *somente* a ofensa ao bem jurídico primordialmente tutelado, tendo em conta o *valor* supostamente sonegado. O STJ segue a mesma orientação¹²⁰⁶ e a doutrina consoa.¹²⁰⁷

secundárias. A tutela dispensada pelo art. 121, CPB (direito à vida) também atinge – por óbvio – o direito à incolumidade física; o direito ao contato com entes queridos, etc., dado que todos estes dependentes do bem jurídico ‘vida’. A tutela do patrimônio igualmente pode ser reconduzida à tutela da segurança pública, e assim por diante. O que interessa é sempre aferir o ‘bem jurídico’ predominante. E aqui, não vislumbro qualquer razão para outorgar tratamento distinto à arguição da prática de *descaminho*, quando confrontado com outros eventuais delitos, regrados pela Lei n. 8.137, *dado que ambos igualmente materiais* – a exigir resultado lesivo (i.e., sonegação fiscal)” (Autos de *ação penal* nº 2007.70.00.011311-3, da 2ª Vara Federal Criminal da Subseção Judiciária de Curitiba/PR, fl. 368. A sentença foi prolatada em 16.10.2008. Itálicos originais). Por isso que, para BITENCOURT, “o argumento da *diferença dos bens jurídicos protegidos* é absolutamente inconsistente” para negar ao *descaminho* a aplicação analógica da causa legal de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo (**Tratado de Direito Penal...**, p. 264. Itálicos originais).

¹²⁰⁴ STF – HC 92438 – 2ª T. – Rel. Min. Joaquim Barbosa – DE de 19.12.08. Itálicos não originais.

¹²⁰⁵ STF – HC 95749 – 2ª T. – Rel. Min. Eros Grau – DE de 7.11.08. Itálicos não originais.

¹²⁰⁶ STJ – REsp 1112748 – 3ª S. – Rel. Min. Felix Fischer – DE de 13.10.09.

¹²⁰⁷ De acordo com CALLEGARI, “embora a conduta do sujeito do delito previsto no art. 334, CP, seja formalmente típica, entendemos não ser materialmente típica, nos casos em que a incidência da alíquota

Conforme PEREIRA, “hoje, portanto, não há nenhuma dúvida no âmbito jurisprudencial: é de **R\$ 10.000,00 em tributos federais iludidos** o critério para a aplicação concreta do princípio da insignificância nos crimes do art. 334 do Código Penal.”¹²⁰⁸ Esse critério numérico também deve ser observado como impeditivo de qualquer sanção administrativa ao fato. Portanto, caso o bem jurídico protegido pelo *descaminho* realmente fosse uma circunstância que lhe modificasse a natureza a ponto de afastá-lo dos demais crimes tributários, não poderia, a ele, ser aplicado o *princípio da insignificância* tendo por critério unicamente o valor dos tributos não pagos.¹²⁰⁹ Aliás, na Argentina¹²¹⁰ e na Espanha¹²¹¹, por disposição legal, caso a sonegação de tributos aduaneiros não alcance um valor determinado em lei não poderá sequer ser considerada crime, mas somente uma infração administrativa.

Por fim, se, como sustentam alguns autores, o *descaminho* tutela *mais* bens jurídicos do que os demais crimes tributários, por qual razão, então, sua pena é mais branda? Ocorre que aos crimes tributários em geral são cominadas penas mais graves do que ao *descaminho*¹²¹² e, mesmo assim, a eles são permitidos os benefícios aqui tratados. Mais uma razão, pois, para que ao delito menos grave sejam eles estendidos.

leve a um valor mínimo iludido posto que o dano social em tela é irrelevante, ou seja, o seu conteúdo valorativo é tão pequeno que a aplicação do Direito Penal não se faz necessária, posto que não se pode falar até mesmo em dano significativo ao bem jurídico tutelado, no caso em tela a União, que não recebeu os impostos devidos” (*O critério da bagatela para o crime de descaminho e o princípio da insignificância*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 56, jul./1997, p. 9).

¹²⁰⁸ PEREIRA, Fábio Soares. *Do esvaziamento da persecução penal...*, p. 359. Negritos originais.

¹²⁰⁹ Ou seja, “soa incongruente dizer que o *descaminho* não é um crime tributário em função de sua característica de delito pluriofensivo, mas ao verificar a tipicidade material da conduta, valorá-la exclusivamente no que pertine à lesão causada aos cofres públicos” (CHAVES DE OLIVEIRA, Luiz Renato Pacheco. *Reflexões sobre os crimes tributários...*, p. 229).

¹²¹⁰ TOSI, Jorge Luis. **Derecho Penal Aduanero**. 2. ed. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 2002, p. 33.

¹²¹¹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. **Derecho Penal Económico**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2002, p. 658-673.

¹²¹² O art. 334, CP, tem pena cominada de *um a quatro anos* (sem multa); o art. 1º, da Lei nº 8.137/90 e o art. 337-A, CP, têm pena cominada de *dois a cinco anos e multa*; ao art. 168-A, CP, além da pena privativa de liberdade igual à do *descaminho*, é cominada pena de *multa*.

2. A *extrafiscalidade* dos tributos aduaneiros

Coube à literatura especializada a tentativa de definir *fiscalidade* e *extrafiscalidade*, porque a lei não fornece os conceitos legais. Na realidade, tal diferenciação é uma maneira (não unânime na doutrina) de classificar os tributos quanto aos *fins* que almejam.¹²¹³

Tributo *fiscal* é aquele cuja cobrança visa apenas a arrecadação de recursos financeiros para a “sustentação dos encargos que são próprios do órgão central da administração. É o caso dos impostos de repercussão exclusivamente interna, no mais das vezes, das taxas e das contribuições de melhoria.”¹²¹⁴ *Extrafiscal* é o tributo por cuja arrecadação manifestam-se interesses variados, *além* do fiscal.¹²¹⁵ Normalmente, “o interesse que se manifesta com a extrafiscalidade é o de correção de situações sociais ou econômicas anômalas.” Os tributos sobre o comércio exterior são o principal exemplo de *extrafiscalidade* no regime fiscal nacional.¹²¹⁶

Com base nessa classificação, o setor doutrinário e jurisprudencial contrário ao reconhecimento do descaminho como um crime tributário aduz que, por possuírem os tributos aduaneiros caráter *extrafiscal*, não seria possível, nesse caso, a extinção da punibilidade pela reparação do dano, tampouco seria necessário o prévio término do processo administrativo, haja vista que o Estado não teria interesse na arrecadação, mas em realizar políticas públicas especiais. Ocorre que eventual extrafiscalidade de um tributo não exime o cidadão de seu recolhimento, nem significa que o valor se tornou indiferente ao Fisco. Em termos simples: a função *extrafiscal* sempre é, antes, *fiscal*.¹²¹⁷

¹²¹³ Embora não seja concernente ao presente trabalho, existe, ainda, a classificação da *parafiscalidade*, caracterizada pela obtenção de recursos que não visam subsidiar as atividades próprias da administração central do Estado, mas que ele se obriga a fomentar por imperativo de ordem social, como, p.ex., a manutenção da previdência social aos trabalhadores, mantida por *contribuições* conjuntas do trabalhador e do gestor da coisa pública (FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário*..., p. 58-59).

¹²¹⁴ FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário*..., p. 55-56.

¹²¹⁵ KALACHE, Maurício. *Crimes tributários: uma análise da estrutura do tipo penal nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27.12.1990*. Curitiba: Juruá, 2006, p. 81.

¹²¹⁶ Idem, p. 56-57.

¹²¹⁷ Interessante notar o aspecto *semântico*: não se diz *a-fiscal* ou *não-fiscal*, mas *extrafiscal*. Enquanto os dois primeiros prefixos indicam *negação* ou *ausência*, o último indica *soma*: o extrafiscal é, *além* de

Sabe-se que, quando a finalidade preponderante do tributo é influir no *processo econômico* do Estado, os tributos são os *extrafiscais*, “contrapostos aos puramente fiscais, que têm por objetivo precípua a arrecadação.”¹²¹⁸ Entretanto, a realidade é que “não existe impôsto que não apresente, *simultaneamente*, estas duas funções, a fiscal e a extra-fiscal, caracterizando-se mais pela predominância de uma ou outra, na dependência dos fins postos pelo legislador.”¹²¹⁹ Efetivamente, os tributos aduaneiros não são os únicos que apresentam a característica extrafiscal. FANUCCHI explica que

“o imposto de renda, por exemplo, comporta em sua legislação exemplos de extrafiscalidade, quando permite que o contribuinte deixe de recolher imposto para aplicar os recursos assim economizados em investimentos diversos (reforço de capital de empresas, reflorestamento, construção de hotéis etc.), todos objetivando o desenvolvimento da economia nacional, antes que a simples e imediatista arrecadação tributária.”¹²²⁰

Em sentença de rejeição de denúncia que imputava a prática do crime de descaminho, o Juiz Federal Flavio Antônio da Cruz, considera correta a asserção de que os tributos incidentes sobre o comércio exterior têm caráter extrafiscal. Contudo, não concorda com a tese de que, por isso, o descaminho mereceria tratamento distinto do conferido aos demais crimes tributários. “Afinal de contas”, explana:

“inúmeros outros tributos têm – conforme o contexto e o seu emprego – caráter predominante extrafiscal ou de arrecadação. Tudo a depender do escopo com que determinada alíquota é empregada. Basta recordar, p.ex., que a alíquota do IPI incidente sobre a fabricação de cigarros é extremamente elevada, com o escopo de tutelar a saúde pública (...). Esse caráter indutor não é exclusivo dos tributos incidentes sobre o comércio exterior, ainda que – não se discute – tenham natural predominância, diante da necessidade de que sejam flexíveis o suficiente para permitir a adaptação da estrutura tributária a eventuais crises de conjuntura (efeitos anti-dumping; tutela da economia nacional, etc.)”¹²²¹

fiscal, algo mais, como, por exemplo, a política de estimular ou inibir a importação ou exportação de determinadas mercadorias.

¹²¹⁸ ANDREUCCI, Ricardo Antunes. *O Direito penal econômico e o ilícito fiscal*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, a. 60, v. 426, abr./1971, p. 307.

¹²¹⁹ ANDREUCCI, Ricardo Antunes. *O Direito penal econômico...*, p. 307. Itálicos não originais.

¹²²⁰ FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário...**, p. 58.

¹²²¹ Autos de *ação penal* nº 2007.70.00.011311-3, da 2ª Vara Federal Criminal da Subseção Judiciária de Curitiba/PR, fl. 367-368.

Então, a prevalecer esse entendimento contrário, “em todos esses casos, poder-se-ia cogitar de uma tutela penal específica, *desnaturando* os delitos tributários para crimes de outra ordem.”¹²²² Por essas razões, BRITO MACHADO entende que, quanto ao descaminho, a função extrafiscal do tributo “evidentemente não afasta a necessidade de prévio exaurimento. Pode-se dizer, com o devido respeito às opiniões divergentes, que uma coisa não tem nada a ver com a outra.”¹²²³ É essa a posição aqui adotada.

3. As penas administrativas de *perdimento* e de *multa* como fundamentos de uma suposta desnecessidade do prévio exaurimento do âmbito administrativo

SCHMITT JR., após analisar a legislação aduaneira, percebe que

“(...) uma vez efetivado o perdimento das mercadorias não há nenhum lançamento de tributo ou aplicação de multa. Nem sequer há continuidade do procedimento administrativo-fiscal. (...) Nas hipóteses em que os fatos se amoldarem à figura típica do descaminho, somente haverá continuidade do procedimento administrativo-fiscal, e mesmo assim apenas para a aplicação da sanção de multa, portanto sem o lançamento de tributo, quando não for possível o perdimento da mercadoria, seja porque as mercadorias importadas não foram encontradas, seja porque foram todas entregues a consumo ou então revendidas, não sendo praticável, portanto, sua apreensão.”¹²²⁴

E a razão para a distinção dessas situações, para o autor, é “porque com a apreensão da mercadoria não subsiste a necessidade de incidência do gravame fiscal aduaneiro.”¹²²⁵ Então, conclui que seria descabida a exigência de aguardo da constituição do crédito fiscal para que se admita ação penal por descaminho, motivo pelo qual o órgão da acusação poderia propô-la livre dessa condição.

¹²²² Idem, fl. 373. Itálicos originais.

¹²²³ BRITO MACHADO, Hugo de. Parecer datado de 18 de setembro de 2008 e formulado em Fortaleza/CE mediante consulta dos Advogados Carlos Jaci Vieira e Thais Colomba Bassetto Vieira, para ser apresentado em autos de ação penal em trâmite perante a 3ª Vara Federal Criminal da Subseção Judiciária de Curitiba/PR, p. 17.

¹²²⁴ SCHMITT JR., Leoberto Simão. *Descaminho: desnecessidade de conclusão de procedimento administrativo-fiscal...*, p. 404-405.

¹²²⁵ Idem, p. 405.

Embora a premissa do raciocínio seja verdadeira, o resultado dela extraído é insustentável.

Como se viu, mesmo nos outros dois possíveis procedimentos administrativos aduaneiros – quais sejam, o da *pena de perdimento* e o da *pena de multa* – a necessidade de se exaurir a via administrativa ainda é patente. Não apenas porque a “ilusão” (isto é, a *fraude*; a *sonegação fiscal*) – que nada menos é do que o próprio *ilícito administrativo* que causa *dano ao Erário* – pode ter a sua existência negada em sede administrativa, como também porque o *perdimento* e a *multa*, se aplicados, implicam a *extinção da punibilidade* pela *reparação do dano* ao Fisco.

Portanto, a regra, de acordo com os dispositivos aduaneiros pertinentes, é que haja um processo administrativo visando a constituição do crédito fiscal. Porém, quando não for possível tal providência, *mesmo assim* será necessário aguardar o trânsito em julgado da decisão administrativa – *independentemente* de qual seja a penalidade que se pretenda aplicar –, eis que o seu *conteúdo* deverá conter os *indícios mínimos* da existência de crime, aos quais o Ministério Público, obrigatoriamente, deverá atentar para dar cumprimento às condições de ação da *tipicidade aparente* e da *justa causa*.

4. A suposta inviabilização da *apreensão* de mercadorias

Afirma-se que sustentar a existência de uma *condição* ao início de ação penal pelo crime de *descaminho* significa que “a autoridade policial, no exercício de sua atividade, jamais poderia apreender mercadorias objeto de *descaminho*” quando não estivesse exaurida a via administrativa, o que demonstraria a inconsistência dessa tese.¹²²⁶ Na verdade, porém, a *apreensão* (pela autoridade policial ou pela autoridade da Receita Federal) será sempre possível.

Lembre-se que, por força do *princípio da presunção de inocência*, a mercadoria apreendida não é “objeto de *descaminho*”; senão, objeto de *possível*

¹²²⁶ SCHMITT JR., Leoberto Simão. *Descaminho: desnecessidade de conclusão de procedimento administrativo-fiscal...*, p. 405.

infração administrativa, que – caso reconhecida como tal pela autoridade aduaneira em decisão transitada em julgado – *pode* vir a ser interpretada como um crime de *descaminho* pelo Ministério Público. É dizer, a apreensão não significa, por si só, a existência do descaminho: mercadorias são *retidas* a todo tempo nos recintos alfandegários para fiscalização de praxe sem que disso decorram formulações de representações fiscais para fins penais. Mercadorias são, também, *liberadas* com frequência se constatada, documentalmente, a regularidade da operação de importação. Ou melhor, *apreensão* não é sinônimo de *ação penal pública incondicionada*, porque a medida não é requisito para a *punibilidade criminal* do fato: antes, trata-se de simples procedimento *fiscalizatório-administrativo* padrão, que pode ser feito por agentes policiais ou por agentes aduaneiros.

A insubsistência de tal inteligência torna-se evidente ao se pretender aplicá-lo para os crimes do art. 1º da Lei nº 8.137/90. Imagine-se a seguinte situação: um cidadão, conduzindo um extenso caminhão, transporta mil caixas de maçãs. Em *batida* da Polícia Rodoviária, os agentes descobrem que o valor constante da nota fiscal que acompanha a carga seria referente a somente cinquenta caixas, pelo que seria, aparentemente, falso. Assim, diante do indício de subfaturamento, os policiais supõem estar diante de um crime de sonegação de ICMS. Indaga-se: diante da orientação legal e jurisprudencial no sentido de que deve haver a constituição prévia de crédito fiscal antes de se iniciar a ação penal por crime tributário, estariam os agentes impossibilitados de apreender a carga e realizar as demais medidas cabíveis? Evidentemente que não. O mesmo vale, assim, para as apreensões de mercadorias supostamente importadas mediante a sonegação dos tributos aduaneiros.

5. O descaminho como suposto crime antecedente à *lavagem de dinheiro*

SANCTIS entende que uma das razões pelas quais o *descaminho* seria diferente de um crime contra a ordem tributária é que este não é um antecedente

legal da lavagem de dinheiro, ao passo em que o crime aduaneiro o é.¹²²⁷ Mas essa ponderação parece não ser exata.

Ocorre que o art. 1º, V, da Lei nº 9.613/98¹²²⁸ não é suficientemente claro quando indica que crimes “contra a Administração Pública” podem ser admitidos como antecedentes da *lavagem de dinheiro*. Antônio Sérgio A. de MORAES PITOMBO registrou que o inciso V do art. 1º é “mal redigido”, pois, “de maneira genérica”, arrola um “*mare nostrum* de crimes antecedentes” dos quais nem todos, porém, podem dar causa à produção de capitais.¹²²⁹ Igualmente, CALLEGARI assevera que o tipo do inciso V “não está bem redigido, pois o legislador não menciona especificamente *quais* são os crimes contra a Administração Pública.”¹²³⁰

De fato, no caso específico do inciso V, indicou-se o *bem jurídico* que é tutelado pelo ordenamento (“Administração Pública”), mas não – o que seria de rigor – os *crimes* que seriam admissíveis como antecedentes.¹²³¹ Ao assim agir, o legislador abarcou uma gama não delimitável de tipos penais.¹²³²

Como há inúmeros crimes *complexos* que tutelam a Administração Pública, é impossível saber – com a segurança exigida pelo *princípio da legalidade* – efetivamente *quais* eles seriam. Obviamente que, em situações de grande indefinição provocada pela vagueza do texto legal, a interpretação é sempre *restritiva* e em *favor do acusado*. Simplesmente não há como o intérprete *escolher* quais os crimes que servem como antecedentes do crime de *lavagem* e quais não servem, de modo que a melhor solução é pela *inconstitucionalidade* desse dispositivo, desde que viola o *princípio da legalidade* em sua modalidade *nullum crimen, nula poena sine lege certa*.

¹²²⁷ SANCTIS, Fausto Martin de. **Direito penal tributário**..., p. 29.

¹²²⁸ “Art. 1º Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de crime: V - contra a Administração Pública, inclusive a exigência, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, de qualquer vantagem, como condição ou preço para a prática ou omissão de atos administrativos;”

¹²²⁹ PITOMBO, Antônio Sérgio A. de Moraes. **Lavagem de Dinheiro: a tipicidade do crime antecedente**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 114. Itálicos originais.

¹²³⁰ CALLEGARI, André Luis. **Direito penal econômico e lavagem de dinheiro – aspectos criminológicos**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 158. Itálicos não originais.

¹²³¹ MAIA, Rodolfo Tigre. **Lavagem de Dinheiro**. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 69.

¹²³² Idem, p. 77. Itálicos originais.

Em verdade, o *descaminho* não pode ser antecedente da lavagem de dinheiro também porque é, como visto, um delito de *sonegação fiscal*. Nesse sentido, basta conferir a Exposição de Motivos da Lei nº 9.613/98, item 34:

“observe-se que a lavagem de dinheiro tem como característica a introdução, na economia, de bens, direitos ou valores oriundos de atividade ilícita e que representaram, no momento de seu resultado, um aumento do patrimônio do agente. Por isso que o projeto não inclui, nos crimes antecedentes, aqueles delitos que não representam agregação, ao patrimônio do agente, de novos bens, direitos ou valores, como é o caso da *sonegação fiscal*. Nesta, o núcleo do tipo constitui-se na conduta de deixar de satisfazer obrigação fiscal. Não há, em decorrência de sua prática, aumento de patrimônio com a agregação de valores novos. Há, isto sim, manutenção de patrimônio existente em decorrência do não pagamento de obrigação fiscal. Seria desarrazoado se o projeto viesse a incluir no novo tipo penal - lavagem de dinheiro - a compra, por quem não cumpriu obrigação fiscal, de títulos no mercado financeiro. É evidente que essa transação se constitui na utilização de recursos próprios que não têm origem em um ilícito.”

A jurisprudência é pacífica no mesmo sentido: “o crime de lavagem de dinheiro pressupõe a ocorrência de crime antecedente, o qual deverá encontrar-se listado no rol taxativo do art. 1.º da Lei 9.613/98. *Não se encontra em tal catálogo o crime de sonegação fiscal.*”¹²³³

Aplicando o princípio da taxatividade da norma incriminadora, é possível afirmar que o *descaminho* não pode ser tido como antecedente do delito de lavagem de capitais porque o legislador, ao indicar o *contrabando* como tal (Lei nº 9.613/1998, art. 1º, III), excluiu, *implicitamente*, o crime tributário aduaneiro – equivocadamente previsto pelo codificador no mesmo tipo de ilícito (CP, art. 334, *caput*, segunda parte). Vê-se do inciso III do art. 1º que o fundamento da inclusão do *contrabando* como crime antecedente consta da parte final do mesmo dispositivo: “e o tráfico de armas”. Foi precisamente porque o *contrabando* pode ter como objeto *armas de fogo* bem como outros instrumentos ligados à criminalidade terrorista que ele figura como um *antecedente* à lavagem. É o *contrabando de armas de fogo*. Por seu turno, *descaminho*, obviamente, é mera

¹²³³ STJ – HC 54850 – 6ª T. – Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura – DJE de 18.5.09. Itálicos não originais. No mesmo sentido: TRF1 – CC 200401000198066 – 2ª S. – Rel. Des. Fed. Plauto Ribeiro – DJ de 22.9.04; TRF3 – HC 200503000897974 – 2ª T. – Rel. Juíza Cecilia Mello – DJ de 5.5.06.

sonegação fiscal, notadamente reconhecida como fato menos grave do que o *contrabando* e, como tal, não compartilha da natureza dos crimes antecedentes da *lavagem de dinheiro*.¹²³⁴

6. A independência entre as esferas administrativa e criminal

É comum localizar pesquisas concluindo que a condição do respeito ao término do processo administrativo-fiscal para o aforamento de denúncia por crime tributário violaria a *independência* ou a *autonomia* das esferas administrativa e judicial. Naturalmente, quando se trata de estudar a extensão dessa condição ao *descaminho*, tal conclusão é bastante lembrada.

Além do que já foi visto aqui sobre esse assunto¹²³⁵, interessa saber que VIVEIROS DE CASTRO, logo após sustentar que não poderá haver ação penal em crimes de contrabando e descaminho antes que haja uma decisão administrativa transitada em julgado, explica que “é justamente como garantia essencial á harmonia e á independência dos poderes públicos, que se exige que cada um delles circumscreva a sua acção á esphera das suas atribuições, evitando assim attritos sempre inconvenientes, e muitas vezes perigosos.”¹²³⁶ Para ele, é socialmente proveitosa a preservação da independência dos poderes pois, de um lado, a *autoridade administrativa* verifica o “facto material da infracção”, e, de outro lado, a *autoridade judiciária* “examina a intenção com que foi praticada, de acordo com a qualificação feita pelo poder competente.”¹²³⁷

Essa é precisamente a ideia consolidada no *leading case* do HC 81611 (STF), que, ao obrigar o acusador público a esperar o fim do processo administrativo, enfatizou que nessa nova regra não há

“ofensa ao princípio fundamental da separação e independência dos poderes,

¹²³⁴ DOTTI, René Ariel. Parecer formulado em julho de 2010, em Curitiba/PR, mediante consulta do Advogado Gustavo Henrique Righi Ivahy Badaró, para ser apresentado em vários autos de ações penais em trâmite perante o Juízo Federal de Ribeirão Preto/SP, p. 73-79.

¹²³⁵ PARTE II, *Capítulo 3*, tópicos 4 e 5; PARTE III, *Capítulo 2*, tópicos 3 e 5.

¹²³⁶ VIVEIROS DE CASTRO, Augusto Olympio. *Contrabando...*, p. 505.

¹²³⁷ Idem, p. 506.

mas, ao contrário, o respeito a ele. Assim, no caso, trata-se, na verdade, é de *não usurpar a competência privativa da Administração para o ato de constituição do crédito tributário* (CTN, art. 142).”¹²³⁸

Essa compreensão do mote da *independência dos poderes* é a única possível; ao contrário daquela que, confundindo *independência* com *ingerência*, pede que o Poder Judiciário criminal seja completamente indiferente à existência de um processo administrativo-fiscal sobre o mesmo fato, ao cabo do qual se poderá concluir, inclusive, pela *inexistência* de qualquer ilícito aduaneiro. Não foi por outro motivo que se editou a Súmula Vinculante 24 para o crime do art. 1º da Lei nº 8.137/90, tornando a questão, ao menos nos tribunais, ponto pacífico.

7. A ausência de previsão legal

Um argumento recorrente para negar ao descaminho a natureza tributária e, por consequência, o mesmo tratamento dispensado aos demais delitos de sonegação fiscal, é aquele essencialmente *positivista*: como o art. 334, CP, não foi mencionado pela Lei nº 9.430/96, art. 83 (*condição do exaurimento* da via administrativa aos crimes tributários); tampouco na legislação penal atinente à *extinção da punibilidade* pelo pagamento do tributo, não poderiam, a ele, ser elas consideradas aplicáveis. Para esse setor da literatura, a questão seria simples assim: se a lei não previu, nada mais há que se discutir.

Ocorre que, de acordo com o atual estágio da exegese jurídica, o positivismo formalista, em que pese ainda não completamente superado – como se constata da literatura que recusa reconhecer o descaminho como crime tributário pela ausência de previsão legal – tem sofrido notável reformulação, acarretada pela corrente jusfilosófica normalmente identificada como *pós-positivismo*. Ela objetiva, em suma, trabalhar a superfície inaderente do método interpretativo puramente textual de modo a torná-la porosa e, assim, *permeável* ao denso material valorativo exprimido pela Constituição.

¹²³⁸ Trechos do voto do relator Min. Sepúlveda Pertence, no HC 81611, DJ de 13.5.05. Itálicos não originais.

Essa proposta de renovação, como já visto¹²³⁹, visa impedir que o *sentido* de uma *cláusula pétrea* ou de alguma garantia constitucional específica seja limitado exclusivamente pelo vocabulário empregado (ou não empregado) pelo parlamentar. Como o processo legislativo democrático redunda, frequentemente, em leis inconstitucionais, torna-se inegável que o entendimento do ordenamento, suas leis e seus atos normativos, far-se-á apenas mediante a sua compreensão *harmônica* com os preceitos constitucionais pertinentes – e não pela constatação de que, em uma porção milimétrica do sistema, uma determinada lei foi omissa ao não constar “art. 334 do CP” e que isso significaria a resposta final ao problema.

Essa compreensão global da questão jurídica é um tratamento mais cauteloso da complexa matéria representada pelo encontro das frentes do Direito Penal, do Direito Processual Penal, do Direito Tributário e do Direito Aduaneiro. Por consulta ao princípio da *igualdade*, aliada à análise das características principais do *descaminho* e dos demais *crimes tributários*, viu-se que não se sustentam as opiniões contrárias à equiparação entre eles: tomando-se em conta aspectos das diferentes disciplinas que convergem nesse tema, o ordenamento jurídico os identifica. São, a bem da verdade, crimes de mesma espécie e nada há que lhes recomende tratamentos distintos.

Se é verdade que, na *lei*, o *descaminho* não figura ao lado de outros crimes tributários, também o é que o regramento administrativo de execução cuidou de incluí-lo, *expressamente*, na classe deles em todas as oportunidades recentes que teve. Nesse sentido, citem-se a Portaria da RF 665/98, art. 5º e parágrafos, bem como o RA, arts. 740, 741 e 744. Ou seja, mais uma evidência *sistemática* de que o rigor *positivista* de negativa à real natureza do *descaminho* pela simples omissão legal é *insuficiente* como solução do problema. A interpretação do contexto *real* (mais abrangente) permite a conclusão de que o art. 334, *caput*, segunda parte, CP, encerra verdadeiro *crime tributário aduaneiro*, que comporta, sem qualquer prejuízo dogmático, o mesmo tratamento dispensado a todos os

¹²³⁹ PARTE I, capítulos 2 e 3.

demais delitos de sonegação fiscal reprimidos pelo Estado brasileiro.

CONCLUSÕES

O trajeto que se percorreu no presente texto pode parecer extenso para o tema proposto. Sem dúvida, seria possível atingir a conclusão de que o descaminho é um crime tributário pela consulta, unicamente, de algumas das poucas obras que trataram especificamente desse assunto. Contudo, a investigação da bibliografia levantada não encoraja a tomar muitos atalhos: a maioria dos textos abordou-o em poucas laudas ou, às vezes, em reduzidas linhas.

Também é verdade, admita-se, que não muitos autores se propuseram a pesquisar especificamente a natureza tributária do descaminho. Um dos principais motivos pelos quais há vários escritores que resistem a identificar o descaminho com os demais crimes tributários é que, no Brasil, suas *figuras legais* (aqui também comentadas) nunca tiveram vida independente do *contrabando*, o qual – esse sim – nada tem a ver com sonegação fiscal. Essa é mais uma razão para a realização da pesquisa de forma um pouco mais detida.

Foi a constatação de que o *crime tributário aduaneiro* é o mais antigo delito de sonegação fiscal autônomo (previsto desde o Código Criminal de 1830) que tornou recomendável a contextualização do ambiente globalizado de hoje. A prática do *descaminho*, atividade indissociável das leis de mercado da oferta e da demanda e, especialmente, das *políticas cambiais*, foi recentemente estimulada, em conjunto com a atividade comercial humana como um todo, pela modernização das técnicas de comunicação implicadas ou fomentadas pela mídia de consumo. Esse fator tem estreita ligação com o recente aumento de processos criminais e, conseqüentemente, com a maior publicidade dada aos casos criminais de *fraudes aduaneiras*, as quais, pelo espectro da *lei e ordem*, devem ser punidas com maior rigor, como quaisquer outros *crimes econômicos*.

Se de meados do século XIX até a década de 30 do século passado era bastante comum a crítica à criminalização da fraude aduaneira, bem como à da sonegação fiscal, por não suscitarem *rejeição social*, a partir de então, com a

construção teórica do *Direito Penal Econômico* iniciou-se um processo de conscientização de que certas modalidades de ilícitos, embora de difícil compreensão pela comunidade em geral, causam-lhe graves prejuízos, direta ou indiretamente. Criaram-se as condições, portanto, para a formação de uma ideologia contrária a qualquer forma de redução da criminalização ou da punição na seara dos crimes tributários, mesmo diante da rematada inutilidade, para fins de ressocialização, dos rigores do cárcere. A extinção da punibilidade passa a ser vista como fator de impunidade (como se a punição, por si, fosse algo a comemorar), e a condição do exaurimento da via administrativa é vertida em um imaginado desrespeito à independência das esferas administrativa e judicial (criminal).

Desde o início da década de 1990 até hoje, divulgaram-se inúmeros trabalhos acerca dos crimes tributários definidos nos arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 8.137/90. Tornou-se comum, também, o exame das *causas de extinção da punibilidade* dos crimes tributários. Porém, de acordo com a literalidade da lei, a eventual quitação do débito ou reparação do dano no descaminho não têm qualquer relevância criminal: quando muito, tratam-se de simples causas de redução da pena, conforme o art. 16, CP. Com relação à *condição de ação* do exaurimento da via administrativa, a Lei nº 9.430/96, em seu art. 83, deixou claro que o Ministério Público somente poderá oferecer denúncia quanto a crimes tributários após proferida a decisão final no âmbito fiscal. Novamente, contudo, o descaminho não foi citado, tampouco o foi na Súmula Vinculante 24.

Para um setor da literatura, pautado em um movimento repressor de cariz eminentemente *político* e não jurídico, esse quadro *omissões legais* significa que o descaminho não pode ser visto como um crime tributário. Essas ideias quase sempre apresentam sintomas que indicam a descrença no *poder criativo* da jurisprudência e, simultaneamente, uma crença exacerbada, quiçá cega, no texto da lei. O contraponto teórico a esse movimento, então, é o restabelecimento da força do Poder Judiciário, quando exerce – e desde que exerça – a *interpretação* do ordenamento jurídico de acordo com critérios *pós-positivistas*, que alçam a

visão do problema aqui discutido a um horizonte menos estreito do que aquele oferecido pelo esquecimento (ou por irreflexão) do legislador.

A iniciar por princípios constitucionais específicos, o trato não positivista da controvérsia aponta para incontornáveis preceitos próprios a serem observados quando da pesquisa sobre a real natureza do *descaminho*. Assim é que convém a informação sobre os *objetivos* do Direito Penal, especificamente quanto à *forma* com que os realiza. A *proteção de bens jurídicos* – meta seguramente aceita pela literatura majoritária – nunca dispensa a cautela da *mínima intervenção*: essa ressalva tem especial relevo quando se trata de respeitar a decisão prévia da Administração Pública, decorrente de processo que observou as balizas constitucionais sobre a existência ou não da *mesma* fraude que talvez seja vista como crime pelo Ministério Público.

Além disso, uma questão lógica: pode um fato não existir para a Administração e existir para o Judiciário ao mesmo tempo? Pode não haver e haver o subfaturamento em uma mesma nota fiscal? Pode não estar uma Declaração de Importação preenchida com nomes de *interpostas pessoas* e, dias após, estar? A menos que se almeje a quebra do sistema, as respostas devem obedecer, em primeiro lugar, não as leis do Direito, mas as leis da Física. Afinal, e sob outro aspecto, será a *presunção de inocência* assim tão irrevelante a ponto de permitir desconsiderar, em absoluto, a possibilidade de que o próprio Estado afirme, por seu departamento competente, que inexistente fraude alguma? É lastimável que uma garantia tão cara quanto a *presunção de inocência* esteja praticamente em desuso. Ela sucumbiu ante os anseios *arrecadatórios* e *eficientistas* que marcam a época ultradinâmica do mundo da *informação em tempo real*: o povo quer resultados, de preferência mensuráveis em números – seja em crifrões ou em estatísticas de processos julgados com resultado condenatório.

Mas a dificuldade de adimplemento da pena criminal como *ultima ratio* decorre não apenas de um acerto funcional ainda por ocorrer entre a Administração e o Ministério Público, e também não é somente um desleixo

dogmático que possa ser ajustado por consonância científica. Há uma antiga campanha legislativa, assessorada por uma *política criminal de conveniência*, que insiste em se valer do Direito Penal como *técnica auxiliar* de arrecadação de receitas públicas. É a *administrativização do Direito Penal* não apenas um dos fundamentos da própria criminalização da sonegação fiscal como também a razão de ser das causas legais de extinção da punibilidade pela reparação do dano em crimes tributários. Paradoxalmente, esse fenômeno consegue ser, também, o motivo alegado por vários autores pelo qual seria “imoral” a existência dessa causa legal de extinção da punibilidade.

É certo que, a rigor, dever-se-ia discutir *se* realmente possuem dignidade penal as condutas que atentam contra o Erário. Esse não foi, todavia, o tema trabalhado. Por ora, então, cabe lidar com o fato de que o Direito Penal está *administrativizado*, sendo curial que o pagamento do tributo, dentro da própria lógica que determina a criminalização de bens jurídicos supraindividuais, *sempre* foi a *finalidade* por ela perseguida. Não se pode, razoavelmente, pretender sustentar que a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo fomenta a criminalidade sem se atentar ao fato de que sequer o Estado planejou a sua redução quando promulgou as leis que tipificaram os crimes tributários. Incremento das receitas públicas: esse é o motor da criminalização em sede fiscal. Poderia ser pior, já que a extinção da punibilidade implica, por via transversa, a redução do sistema de aplicação de penas privativas de liberdade.

Antes de se adentrar ao núcleo da problemática, a pesquisa oportunizou a participação em debate assaz polêmico, no tocante à natureza jurídica da exigência do prévio término do processo administrativo-fiscal. A produção doutrinária é volumosa porque regressa ao muito que se já disse acerca das *condições objetivas de punibilidade* em geral. Quando o tema é o crime tributário, somam-se as *condições de ação* (e também as *condições de procedibilidade*) e, com menor frequência, as *questões prejudiciais*. Não se cuida de simples detalhe acadêmico: *a)* os evidentes reflexos práticos da classificação; *b)* a grande e incessante divergência sobre *o que são e como são* as condições

objetivas; c) aliados à tranquila compatibilidade dogmática da citada exigência com as *condições de ação* da *tipicidade aparente* e da *justa causa* forçam a opção aqui firmada. De mais a mais, ela é a classificação mais garantista, porque evita a ação penal desde o seu aforamento, ao passo em que, a depender da compreensão que se faça da *condição objetiva*, estar-se-ia obstando somente a *punibilidade* do fato e não o seu processamento.

Um estudo um pouco mais demorado do *descaminho* aponta que não se pode prescindir de analisá-lo em conjunto com os diferentes *processos administrativos aduaneiros* que lhe podem (ou melhor, *devem*) anteceder. Mormente porque eles são, algumas vezes, citados como forma de se sustentar ser ele diferente dos demais crimes tributários.

A partir do momento em que existe um processo administrativo aduaneiro constitucional a ser seguido – e, o que é mais importante, a ser respeitado – é indispensável que se leve a sério a mencionada *condição*. Não se há cogitar de *descaminho* sem haver decisão final reconhecendo o ilícito aduaneiro. Além disso, há normas específicas ditando que apenas ao final do processo administrativo se poderá encaminhar a representação fiscal para fins penais – mesmo em caso de *descaminho*.

Se é verdade que a autoridade aduaneira pode concluir que não houve *interposição fraudulenta*, não poderia o Ministério Público considerá-la ocorrida – aliás, ela é única base material para a costumeira acusação de *falsidade ideológica* – e tampouco o *dano ao Erário* – que é o substrato fático próprio da acusação de *descaminho* – antes que a própria Administração assim entenda, em decisão irrecorrível, através do *processo administrativo aduaneiro* adequado.

Isso vale para o processo administrativo seja a decisão final qual for: de constituição de crédito, de aplicação de pena de perdimento ou de aplicação de pena de multa. É que, de uma forma ou de outra, deverá a autoridade administrativa ter *provado*, com o término da instrução, que ocorreu o *ilícito aduaneiro* (normalmente classificado como *dano ao Erário*) como pressuposto lógico da aplicação de qualquer penalidade. Caso isso não ocorra, o contribuinte

não sofrerá punição administrativa alguma. Como sustentar que houve a fraude aduaneira se a sua própria base fática for negada pela Administração? Portanto, somente depois de esgotado o procedimento administrativo – seja ele para a *constituição do crédito*, para a aplicação da *pena de perdimento* ou para a aplicação da *pena de multa* – é que caberá a inflição de procedimento criminal por descaminho; caso contrário, estará banalizando todo o aparato administrativo criado especificamente para a fiscalização e a apuração das fraudes em comércio exterior.

Caso sejam aplicadas a pena de perdimento ou a pena de multa, *extinta* estará a punibilidade pela *reparação do dano ao Erário*. A *reparação do dano* é forma de composição de litígios normalmente vinculada apenas ao Direito Privado. Embora ainda seja rejeitada com frequência em sede de extinção da punibilidade para o descaminho, viu-se que ela ostenta certa tradição também no Direito penal e tem sido cada vez mais empregada como forma de resolução de casos penais, encorajando-se a indenização pelos prejuízos causados e premiando-se o acusado com a redução da pena ou com a extinção da punibilidade. Ademais, a extinção da punibilidade pela reparação do dano, em caso de aplicação de *pena de perdimento* ou de *multa*, pode ser equiparada, por *analogia* e em Direito Tributário, às formas de extinção do crédito tributário pela *compensação*, pela *transação*, pela *decisão administrativa irreformável* ou até mesmo pelo próprio *pagamento* (CTN, art. 156, I, II, III, IX). Não há óbice algum nisso.

Esses detalhes da natureza da relação entre a esfera administrativa e a judicial penal são apenas algumas das consequências que podem ser pontuadas (e que seriam adequadamente discutidas em estudo à parte) quando se admite a obrigatoriedade de se prover ao cidadão, como garantia sua (e não do Estado), um *processo administrativo* no qual possa, *efetivamente*, defender-se de uma acusação que porventura considere injusta – sem que corra o risco de, após eventual absolvição administrativa, ser punido criminalmente pelo mesmo

fato.¹²⁴⁰ A Administração Pública está subordinada ao princípio da *legalidade* (CF, art. 37, *caput*) tanto quanto aos princípios do *contraditório* e da *ampla defesa* (CF, art. 5º, LV), e um dos modos de se efetivá-los é através do cumprimento fiel das normas atinentes ao *processo administrativo tributário aduaneiro*. Uma consequência desse cumprimento é o *efeito organizador*.

Organização que implica não apenas a humanização do aparato repressivo estatal, impedindo a punição de condutas atípicas, como também, e principalmente, a obrigação da Receita de constituir, sempre através de um processo administrativo, *todos* os seus créditos, ou de aplicar a pena cabível, o que poderá aumentar sensivelmente as reservas monetárias estatais e, logicamente, otimizar os recursos destinados a todo tipo de políticas públicas – tudo isso sem o uso precoce do sistema criminal. Significa, em última análise, o combate à *administrativização* do Direito Penal e a *diminuição* do serviço público repressivo, pela restituição, à Administração Pública, do seu *dever privativo* de constituir, de quantificar e de recolher tributos (CTN, art. 142).

É de se crer que, como previu ROSENTHAL, a mudança seja apenas uma *questão de tempo*.¹²⁴¹ A Lei nº 8.137/90 traz *um* rol de crimes contra a ordem tributária, e não *o* rol, concorrendo para a identificação de um delito dessa espécie a existência de elementos técnico-jurídicos que podem ser revistos sob a luz de uma dogmática garantista e constitucionalmente configurada. Viu-se, então, que o descaminho apresenta a mesma classificação doutrinária padrão que os demais crimes tributários: é crime *doloso*, *material*, de *resultado de dano* e tutela *bem jurídico complexo* – sendo que o bem jurídico *primordialmente* tutelado é o *Erário*, ou a *arrecadação tributária*, ou as *rendas públicas*, e o bem jurídico *secundariamente* tutelado é a *moralidade da Administração*, ou as

¹²⁴⁰ Lúcia Maria Lopes RODRIGUES RIBAS frisa que “o processo administrativo tributário tutela administrativamente interesses do administrado contra medidas arbitrárias ou ilegais da autoridade administrativa concretizadas pelo lançamento tributário e pela imposição de penalidades, e se configura pelo desencadeamento de uma série de medidas processuais, estabelecidas pelo legislador, para conferir a efetividade a uma situação amparada pelo direito substancial, a partir de ato do contribuinte, com apresentação de impugnação, momento em que se institui o contraditório” (**Processo administrativo...**, p. 206).

¹²⁴¹ ROSENTHAL, Sérgio. **A punibilidade e sua extinção pela reparação do dano**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 96.

políticas sociais específicas, ou a *confiabilidade* do Poder Público). Daí ser de rigor a aplicação do critério da *equidade* como forma de nivelá-los, inegáveis que são as semelhanças. Um bom começo seria a inclusão, nos diplomas legais atinentes à matéria de crimes tributários, do tipo do *descaminho*.

BIBLIOGRAFIA

ABRAHÃO DE OLIVEIRA, Frederico. **Direito Penal Econômico brasileiro**. Porto Alegre: Sagra – DC. Luzzatto, 1996.

ADEODATO, João Maurício. **Ética e Retórica: para uma teoria da dogmática jurídica**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ALAIS, Horacio Félix. **Los principios del Derecho aduanero**. Buenos Aires: Marcial Pons Argentina, 2008.

ALBARRACÍN, Héctor Guillermo Vidal. *Delitos Aduaneiros*. In YACOBUCCI, Guillermo J. (Dir.); LAPORTA, Mario H.; RAMÍREZ, Nicolás D. (Coord.). **Derecho Penal Empresario**. Montevideo/Buenos Aires: B de F, 2010.

ALBUQUERQUE NASCIMENTO, Vicente Pinto de. **O Contrabando em face da Lei**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1960.

ALEXY, Robert. **Conceito e validade do Direito** (trad. Gercélia Batista de Oliveira Mendes). São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

ALMEIDA DELMANTO, Fábio Machado de. *Da extinção da punibilidade pelo pagamento no crime de não recolhimento de contribuições previdenciárias: art. 95, d, da Lei 8212/91*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 45, ago./1996.

ALMEIDA DELMANTO, Fábio Machado de. *O parcelamento do débito tributário e a extinção da punibilidade*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 55, jun./1997.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Extinção da pretensão punitiva nos crimes contra a Previdência Social*. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares (Coord.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: MP, 2005.

ANDREUCCI, Ricardo Antunes. *Direito Penal administrativo e ilícito fiscal*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, a. 59, v. 417, jul./1970.

ANDREUCCI, Ricardo Antunes. *O Direito Penal econômico e o ilícito fiscal*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, a. 60, v. 426, abr./1971.

ANDREUCCI, Ricardo Antunes. **Direito penal e criação judicial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. Edição em número limitado, de iniciativa do próprio autor, para disputar concurso para o cargo de Professor Titular de Direito Penal, da Faculdade de Direito da USP.

AMARAL, Cláudio do Prado. **Bases teóricas da ciência penal contemporânea: dogmática, missão do Direito Penal e Política Criminal na sociedade de risco**. São Paulo: IBCCRIM, 2007.

AMARAL, Claudio do Prado. **Princípios penais – da legalidade à culpabilidade**. São Paulo: IBCCRIM, 2003.

AMBOS, Kai. **Direito Penal: fins da pena, concurso de pessoas, antijuridicidade e outros aspectos**. (Trad. Pablo Rodrigo Alflen da Silva). Porto Alegre: 2006.

AMELUNG, Knut. *El concepto “bien jurídico” en la teoría de la protección penal de bienes jurídicos*. In HEFENDEHL, Roland; HIRSCH, Andrew Von; WHOLERS, Wolfgang (Ed.). **La teoría del bien jurídico. Fundamento de legitimación del Derecho penal o juego de abalorios dogmático?** Madrid: Marcial Pons, 2007.

ARANHA, Euclydes Marinho. **Guia Aduaneiro**. 2. ed. Belém: Guajarina, 1923.

ARAÚJO CORRÊA, Alfredo Pinto. **O contrabando e seu processo**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1907.

ASSIS MACHADO, Marta Rodrigues de. **Sociedade do risco e Direito Penal: uma avaliação de novas tendências político-criminais**. São Paulo: IBCCRIM, 2005.

ASSIS MOURA, Maria Thereza Rocha de (Coord.). **As reformas no Processo Penal – as novas Leis de 2008 e os Projetos de Reforma**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

ASSIS TOLEDO, Francisco de. *Descaminho*. In FRANÇA, R. Limongi (Coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito**. v. 24. São Paulo: Saraiva, 1979.

ASSIS TOLEDO, Francisco de. **Princípios básicos de Direito Penal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

ATALIBA, Geraldo. *Denúncia espontânea e exclusão de responsabilidade penal*. In **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, João Batista Soares de Sousa/Senado Federal, a. 32, n. 125, jan./mar. 1995.

AZEVEDO, David Teixeira de. *Breve reflexão sobre o art. 83 da Lei n. 9430/96*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 53, abril/1997.

BACIGALUPO, Enrique. **Direito Penal, Parte Geral**. (Trad. de André Estefam; rev. de Edilson Mouguenot Bonfim). São Paulo: Malheiros, 2005.

BAIGÚN, David. *El peligro en los delitos contra el orden econômico*. In VALDÉS, Carlos García; RIEZU, Antonio Cuerda; ESCAMILLA, Margarita Martínez; GUIRAO, Rafael Alcácer; MARISCAL DE GANTE, Margarita Valle (Coord.). **Estudios penales en homenaje a Enrique Gimbernat**. t. II. Madrid: Edisofer, 2008.

BALERA, Wagner. *Crimes contra a ordem tributária*. In SILVA MARTINS, Ives Gandra da. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 1995.

BALERA, Wagner. *Direito Penal Tributário*. In **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Malheiros, v. 63, 1994.

BALTAZAR JR., José Paulo. **Crimes Federais**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

BARANDIER, Antonio Carlos da Gama. *Condição objetiva de punibilidade e crimes contra o sistema tributário*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 57, ago./1997.

BARATTA, Alessandro. *Funções instrumentais e simbólicas do direito penal. Lineamentos de uma teoria do bem jurídico*. In **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 2, nº 5, jan./mar. 1994.

BARROETAVEÑA, Diego Gustavo. *Derecho penal económico: delitos tributarios. Propuestas para un derecho penal tributario respetuoso de los principios y garantías penales*. In **Revista Brasileira de Ciências Criminais**,

São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 18, nº 86, set./out. 2010.

BARBOSA, Marcelo Fortes. *Condições objetivas de punibilidade*. In **Justitia**, Associação Paulista do Ministério Público, São Paulo, a. XXXVI, v. 85, 2º trimestre de 1974.

BARROS, Adriana Pazini de. *Natureza tributária do crime de descaminho*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, a. 16, n. 187, jun./2008.

BARROSO, Luís Roberto. *A judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática*. In **Revista Atualidade Jurídicas** – revista eletrônica do Conselho Federal da OAB. n. 4, jan./fev. 2009. Disponível em: <http://www.oab.org.br/oabeditora/users/revista/1235066670174218181901.pdf>, acesso em 12.06.2010.

BARROSO, Luís Roberto. *Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (o triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil)*. In SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (Coord.). **A constitucionalização do Direito: fundamentos teóricos e aplicações específicas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

BATISTA, Nilo. **Introdução Crítica ao Direito Penal Brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro: Revan, 2001.

BATISTA, Nilo. **Novas tendências do Direito Penal**. Rio de Janeiro: Revan, 2004.

BATISTI, Leonir. **Presunção de inocência: apreciação dogmática e nos instrumentos internacionais e constituições do Brasil e Portugal**. Curitiba: Juruá, 2009.

BAUDRILLARD, Jean. **Simulacros e simulação** (trad. Maria João da Costa Pereira). Lisboa: Relógio d'Água, 1991.

BECHARA, Ana Elisa. *Delitos sem bens jurídicos?* In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, a. 15, n. 181, dez./2007.

BENTO DE FARIA, Antonio. **Anotações Theorico-Praticas aoCodigo Penal do Brazil**. Rio de Janeiro: Papelaria União, 1904.

BETTIOL, Giuseppe. **Direito Penal**. (Trad. Paulo José da Costa Jr. e Alberto

Silva Franco). v. I. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

BIANCHINI, Alice. *Considerações críticas ao modelo de política criminal paleorepressiva*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 89, v. BIANCHINI, Alice. **Pressupostos materiais mínimos da tutela penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

772, fev./2000.

BISCAYART, Javier López. *La extinción de la acción penal por pago en el Derecho penal tributario*. In ALTAMIRANO, Alejandro C.; RUBINSKA, Ramiro M. (Coord.). **Derecho penal tributario**. t. II. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal, parte especial**. v. 5. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BITENCOURT, Cezar Roberto; BREDÁ, Juliano. **Crimes contra o Sistema Financeiro Nacional e contra o Mercado de Capitais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

BITENCOURT, Cezar Roberto; PRADO, Luiz Régis. *Princípios fundamentais do Direito Penal*. In **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 4, nº 15, jul./set. 1996.

BITENCOURT, Cezar Roberto; SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Direito Penal Econômico aplicado**. (com a colaboração de Renata Jardim Cunha). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

BITTAR, Walter Barbosa. **As condições objetivas de punibilidade e as causas pessoais de exclusão da pena**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito**. (trad. Márcio Pugliesi). São Paulo: Ícone, 2006.

BOCKELMANN, Paulo; VOLK, Klaus. **Direito penal, parte geral**. (Coord. Luiz Moreira; Trad. Gercélia Batista de Oliveira Mendes). Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

BONAT, Luiz Antonio. *Crimes relacionados com o comércio exterior*. In FREITAS, Vladimir Passos de. **Importação e exportação no direito brasileiro**.

2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

BOSCHI, José Antonio Paganella. **Ação Penal: as fases administrativa e judicial da persecução penal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

BOSCHI, José Antonio Paganella. **Ação Penal: denúncia, queixa e aditamento**. Rio de Janeiro: Aide, 1993.

BOSCHI, José Antonio Paganella. *O devido processo legal: escudo de proteção do acusado e a praxis pretoriana*. In MOREIRA, Rômulo (Org.). **Leituras complementares de Processo Penal**. Salvador: JusPodivm, 2008.

BOTTINI, Pierpaolo Cruz. *Aspectos gerais da reforma processual*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, a. 16, n. 188, jul./2008.

BREDA, Antonio Acir. *A reforma do processo penal. A fase postulatória dos procedimentos ordinário e sumário ou uma sucessão de equívocos*. In DOTTI, Rogéria (Coord.). **Cadernos Jurídicos da OAB/PR**, Curitiba, n. 4, jul./2009.

BREMAUNTZ, Emma Mendoza. *La globalización, los principios penales, el futuro de las prisiones y su influencia em la política criminológica*. In **Revista do Conselho Nacional de Política Criminal e Penitenciária**. v. 1, n. 21. Brasília: Ministério da Justiça, Conselho Nacional de Política Criminal e Penitenciária, 2008.

BRITO MACHADO, Hugo de. **Estudo de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRITO MACHADO, Hugo de. *Prévio esgotamento da via administrativa e ação penal nos crimes contra a ordem tributária*. In **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 4, nº 15, jul./set. 1996.

BUSSADA, Wilson. **Contrabando e Descaminho interpretados pelos Tribunais**. Campinas: Julex, 1997.

CALAMANDREI, Piero. **Eles, os Juízes, vistos por um Advogado**. (Trad. Eduardo Brandão). São Paulo: Martins Fontes, 1995.

CALLEGARI, André Luis. **Direito penal econômico e lavagem de dinheiro –**

aspectos criminológicos. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

CALLEGARI, André Luis. *O critério da bagatela para o crime de descaminho e o princípio da insignificância.* In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 56, jul./1997.

CALMON, Eliana. *Comentários aos arts. 16 a 18 e 74 a 82.* In FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código tributário nacional comentado.** 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

CAMPOS, Dejalma de; AMARAL MARINO, Pedro Luis do. *Crimes contra a ordem tributária.* In SILVA MARTINS, Ives Gandra da. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 1995.

CAMPOS, Pedro Franco de; MILEO THEODORO, Luis Marcelo; BECHARA, Fábio Ramazzini; ESTEFAM, André. **Direito Penal aplicado, parte especial do Código Penal (arts. 121 a 361).** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CANETTI, Elias. **Massa e poder.** (Trad. de Sérgio Tellaroli). São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *O ativismo judiciário: entre o nacionalismo, a globalização e a pobreza.* In MOURA, Lenice S. Moreira de (Org.). **O novo constitucionalismo na era pós-positivista: homenagem a Paulo Bonavides.** São Paulo: Saraiva, 2009.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital. **Constituição da República Portuguesa Anotada.** v. I (arts. 1º a 107). 4. ed. portuguesa. São Paulo: Revista dos Tribunais; Coimbra: Coimbra, 2007.

CAPEZ, Fernando; PRADO, Stela. **Código Penal comentado.** Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.

CAPPELLETTI, Mauro. **Juízes legisladores?** (Trad. Carlos Alberto Álvaro de Oliveira). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1993.

CARLUCI, José Lence. **Uma introdução ao Direito Aduaneiro.** São Paulo: Aduaneiras, 1997.

CARRARA, Francesco. **Programa do Curso de Direito Criminal – Parte**

Geral. v. II. (Trad. José Luiz V. de A. Franceschini; J. R. Prestes Barra). São Paulo: Saraiva, 1957.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Da impossibilidade jurídica de concurso material ou formal imperfeito entre os crimes de descaminho (art. 334, segunda parte, do Código Penal Brasileiro) e de sonegação fiscal (art. 1º, I a IV, da Lei nº 8.137/90) – questões conexas.* In FARIA COSTA, José de; MARQUES DA SILVA, Marco Antonio (Coord.). **Direito Penal Especial, Processo Penal e Direitos Fundamentais – visão luso-brasileira.** São Paulo: Quartier Latin, 2006.

CARRIÓ, Genaro R. **Algunas palabras sobre las palabras de la ley.** Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1971.

CARVALHO, Cristiano; JOBIM, Eduardo. *Crimes contra a ordem tributária: autonomia ou dependência entre o processo penal e o processo administrativo tributário?* In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares (Coord.). **Direito Penal Tributário.** São Paulo: MP, 2005.

CARVALHO FILHO, Aloysio de. **Comentários ao Código Penal - Arts. 102 a 120.** v. IV. Rio de Janeiro: Forense, 1958.

CAVALCANTI, Araçari Leite. **Dos crimes de sonegação fiscal: comentários à Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965 e outras normas penais correlatas.** São Paulo: Arapongas Ltda., 1966.

CERNICCHIARO, Luiz Vicente. *Lei n. 9430/96 – art. 83.* In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 54, maio/1997.

CESAR, Guilhermino. **O contrabando no sul do Brasil.** Caxias do Sul: Universidade de Caxias do Sul; Porto Alegre: Escola Superior de Teologia São Lourenço de Brindes, 1978.

CHAMON JR., Lúcio Antônio. **Teoria Constitucional do Direito Penal: contribuições a uma reconstrução da dogmática penal 100 anos depois.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

CHAVES DE OLIVEIRA, Luiz Renato Pacheco. *Reflexões sobre os crimes tributários.* In **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, Revista

dos Tribunais, a. 18, nº 86, set./out. 2010.

CINTRA DO AMARAL, Antônio Carlos. **O Positivismo Jurídico**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

CIRINO DOS SANTOS, Juarez. **Direito penal, Parte Geral**. 3 ed. Curitiba: ICPC; Lumen Juris, 2008.

COMANDUCCI, Paolo; AHUMADA, M. Ángeles; LAGIER, Daniel González. **Positivismo jurídico y neoconstitucionalismo**. Madrid: Fundación Coloquio Jurídico Europeo, 2009.

COELHO, Yuri Carneiro. **Bem jurídico-penal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003.

COGAN, Arthur. **Crimes contra a Administração Pública**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2003.

CORRÊA, Antonio. **Dos crimes contra a ordem tributária (comentários à Lei n. 8.137, de 27-12-1990)**. São Paulo: Saraiva, 1994.

COSTA, Regina Helena. *Notas sobre a existência de um direito aduaneiro*. In FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

COSTA JR., Paulo José da. **Comentários ao Código Penal**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

COSTA JR., Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda. **A lide e o conteúdo do processo penal**. Curitiba: Juruá, 1989.

COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda. *O papel do pensamento economicista no direito criminal de hoje*. In **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 8, nº 32. out./dez. 2000.

COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda. *Solução para o absurdo legal e técnico do novo art. 396 do CPP*. In **Jornal O Estado do Paraná**, Caderno Direito e Justiça, edição de 20.9.2008 (também disponível no acervo eletrônico do jornal, em: www.parana-online.com.br).

COUTINHO, Jacinto Nelson de; CARVALHO, Luis Gustavo Grandinetti Castanho (Org.). **O novo processo penal à luz da Constituição, análise crítica do Projeto de Lei nº 156/2009, do Senado Federal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

COUTO, Silvio Neto. **O movimento de “lei e ordem” e a iniquidade do controle social pelo Sistema Penal no Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

C. SILVA, Juary. **Elementos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.

CUNHA LUNA, Everardo da. *Extinção de Punibilidade e Sonegação Fiscal*. In **Justitia**, Associação Paulista do Ministério Público, São Paulo, a. XXXII, n. 75, out./dez. 1971.

CUSTÓDIO, Rosier Batista; PIRES MENDES, Carlos Alberto. *Extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo [Comentário de Jurisprudência]*. In **Boletim IBCCRIM**, Jurisprudência, São Paulo, v. 4, n. 38, fev./1996.

DALBORA, José Luis Guzmán. **La pena y la extinción de la responsabilidad penal – Primera parte**. Montevideo/Buenos Aires: B de F, 2009.

DALBORA, José Luis Guzmán. *Las presunciones de Responsabilidad Penal: su Vigencia o Invalidación Relativamente al Sistema de Enjuiciamiento Criminal*. In FÖPPEL, Gamil (Coord.). **Novos desafios do direito penal no terceiro milênio: estudos em homenagem ao Prof. Fernando Santana**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

D’AMBROSIO, Ana C. *Institutos del Derecho Penal Aduanero bajo el prisma constitucional*. In D’ALESSIO, Andrés J.; BERTOLINO, Pedro J. (Dir.). **Revista de Derecho Penal y Procesal Penal**. Buenos Aires, Abeledo Perrot, n. 8, ago./2009.

D’AVILA, Fabio Roberto. *Direito penal e direito sancionador. Sobre a identidade do direito penal em tempos de indiferença*. In **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 14, nº 60, maio/jun. 2010.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

DELMANTO, Celso; DELMANTO, Roberto; DELMANTO JR., Roberto; ALMEIDA DELMANTO; Fabio Machado de. **Código Penal Comentado**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

DELMANTO, Roberto; DELMANTO JR., Roberto. *A extinção da punibilidade nos crimes fiscais e a recente Lei 8.383/91*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 81, v. 677, mar./1992.

DELMANTO JR., Roberto. *Desconsideração prévia de culpabilidade e presunção de inocência*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 70/Ed.esp., set./1998.

DELMAS-MARTY, Meirelle. **Os grandes sistemas de política criminal**. (Trad. Denise Radanovic Vieira). São Paulo: Manole, 2004.

DE MARTINO, Lília Côrtes de Carvalho. *A violação do princípio da isonomia no Direito Penal Tributário*. In HIROSE, Tadaaqui; BALTAZAR JR., José Paulo (Org.). **Curso modular de Direito Penal**. v. 2. Florianópolis: Conceito Editorial; EMAGIS, 2010.

DEMO, Roberto Luís Luchi. *Descaminho*. In **Revista Jurídica Consulex**, Brasília, a. VII, n. 158, 15 de agosto de 2003.

DE SANCTIS, Fausto Martin. **Direito Penal Tributário – aspectos relevantes**. Campinas: Bookseller, 2005.

DOTTI, René Ariel. *A criminalidade econômica*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 74, v. 602, dez./1985.

DOTTI, René Ariel. *A temeridade de um juiz paralelo*. In **O Estado do Paraná**, Caderno Direito e Justiça, em 2.9.01.

DOTTI, René Ariel. **Casos criminais célebres**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

DOTTI, René Ariel. *Crimes hediondos e a progressão do regime de execução da pena privativa de liberdade*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, a. 95, v. 851, set./2006.

DOTTI, René Ariel. **Curso de Direito Penal, Parte Geral**. 3. ed. Com a colaboração de Alexandre Knopfholz e Gustavo Britta Scandelari. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

DOTTI, René Ariel. **O Direito Penal Econômico e a proteção do consumidor** (Comunicação apresentada ao Colóquio preparatório do XIII Congresso Internacional de Direito Penal – Rio de Janeiro, 20-23 de outubro de 1982). Curitiba: Livraria Ghignone, 1982.

DOTTI, René Ariel. *O mito da presunção de inocência*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, v. 11, n.136, mar./2004.

DOTTI, René Ariel. *Teoria geral da punibilidade*. In **Revista CEJ**, Brasília, v. 3, n. 7, jan./abr. 1999.

DOTTI, René Ariel. *Um bando de denúncias por quadrilha*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, a. 15, n. 174, maio/2007.

DOTTI, René Ariel; SCANDELARI, Gustavo Britta. *A exigência do esgotamento da via administrativa nos crimes de descaminho*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 97, n. 877, nov./2008.

DUARTE, José. *Da ação penal; da extinção da punibilidade; arts. 102 a 120 do Código Penal*. In TENORIO, Oscar Acioli (dir.). **Tratado de Direito Penal brasileiro**. v. V. Rio de Janeiro: Livraria Jacintho, 1942.

DUTRA, Delamar José Volpato. **Manual de filosofia do direito**. Caxias do Sul: EDUCS, 2008.

EISELE, Andreas. *A reparação do dano no Direito Penal Tributário*. In SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). **Direito Penal Empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001.

EISELE, Andreas. **Apropriação indébita e ilícito penal tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

ELUF, Luiza Nagib. **A paixão no banco dos réus – casos passionais célebres: de Pontes Visgueiro a Lindemberg Alves**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ETCHEVERRY, Alfredo. *Objetividade jurídica do delito econômico*. (Trad. Lélia Mendes Fragoso). In **Revista Brasileira de Criminologia e Direito Penal**, Rio de Janeiro, a. II, n. 6, jul./set. 1964.

ESSADO, Tiago Cintra. **O princípio da proporcionalidade no Direito Penal**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. v. I. 4. ed. São Paulo: IBET; Resenha Tributária, 1980.

FARIA COSTA, José de. **Noções fundamentais de Direito Penal (*fragmenta iuris poenalis*) – introdução**. Coimbra: Coimbra, 2007.

FARIA COSTA, José de. **Noções fundamentais de Direito Penal (*fragmenta iuris poenalis*) – introdução**. 2. ed. Coimbra: Coimbra, 2010.

FARIA JR., César de. *Crimes contra a ordem tributária*. In **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 2, nº 5, jan./mar. 1994.

FARIA JR., Jaime Mariz de; MACEDO, Sabrina Cavalcante de. *Mandado de injunção: instrumento pós-positivista de concretização constitucional*. In MOURA, Lenice S. Moreira de (Org.). **O novo constitucionalismo na era pós-positivista: homenagem a Paulo Bonavides**. São Paulo: Saraiva, 2009.

FARIA, Milton. **Contrabando X Legislação**. Rio de Janeiro: Récord, 1961.

FAUSTO, Boris. **O crime do restaurante chinês – carnaval, futebol e justiça na São Paulo dos anos 30**. São Paulo: Companhia das Letras, 2009.

FELDENS, Luciano; FISCHER, Douglas. *A decisão desconstitutiva do crédito tributário e a ação penal*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, a. 88, n. 770, dez./1999.

FELIPETO, Rogério. **Reparação do dano causado pelo crime**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

FERRACINI, Luiz Alberto. **Do crime de sonegação fiscal**. São Paulo: Editora de Direito, 1996.

FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão: teoria do garantismo penal**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **A ciência do direito**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

FERREIRA, Rony. *Perdimento de bens*. In FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Exportação e Importação no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Devido processo legal e fundamentação nas decisões*. In **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Malheiros, v. 63, 1994.

FIGUEIREDO COSTA, Leonardo Luiz de. **Limites constitucionais do Direito Penal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. **Direito Penal, parte geral: questões fundamentais; a doutrina geral do crime**. t. I. Coimbra: Coimbra, 2004.

FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. **Questões fundamentais de Direito Penal revisitadas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

FIGUEIREDO DIAS, Jorge de; ANDRADE, Manuel da Costa. **Criminologia – o homem delinqüente e a sociedade criminógena**. Coimbra: Coimbra Ltda., 1984.

FOLLONI, André Parmo. **Tributação sobre o comércio exterior**. São Paulo: Dialética, 2005.

FONTELES, Claudio. **A constituição do crédito tributário não é condição objetiva de punibilidade aos delitos contra a ordem tributária**. Disponível na Internet: www.ibccrim.org.br, 8.2.2002. Acessado em 4.7.2010.

FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Direito Penal Econômico e Direito Penal dos Negócios*. In **Revista Brasileira de Direito Penal e Criminologia**, Rio de Janeiro, Forense, a. XIX, n. 33, jan./jul. 1982.

FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de Direito Penal, a nova Parte Geral**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de Direito Penal – arts. 293 a 359. Parte Especial**. v. 4º. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1965.

FRAGOSO, Heleno Cláudio. *O novo Direito Penal Tributário e Econômico*. In **Revista Brasileira de Criminologia e Direito Penal**, Rio de Janeiro, a. III, n. 12, jan./mar. 1966.

FRANCO, Alberto Silva. **Crimes hediondos**. 6 ed. rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

FRANCO, Alberto Silva. *Globalização e criminalidade dos poderosos*. In PODVAL, Roberto (Org.). **Temas de Direito Penal Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

FRANCO, Alberto Silva; STOCO, Rui (Coord.). **Código Penal e sua interpretação – doutrina e jurisprudência**. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

FREITAS, Ricardo de Brito A. P. **As razões do positivismo penal no Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

FREITAS, Ricardo de Brito A. P. *O estatuto teórico da política criminal*. In FÖPPEL, Gamil (Coord.). **Novos desafios do direito penal no terceiro milênio: estudos em homenagem ao Prof. Fernando Santana**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

FREITAS LOPES, Rodrigo Fernando de. **Crime de sonegação fiscal: a crise do Estado como causa de exclusão da culpabilidade**. Curitiba: Juruá, 2002.

GALVÃO DA SILVA, Robson. *Extinção da punibilidade pelo pagamento de tributo no crime de descaminho e o julgamento do HC nº 48.805*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, a. 15, n. 180, nov./2007.

GALLUZI DOS SANTOS, Leandro. *Procedimentos – Lei 11.719, de 20.06.2008*. In ASSIS MOURA, Maria Thereza Rocha de (Coord.). **As reformas no Processo Penal – as novas Leis de 2008 e os Projetos de Reforma**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

GARCIA, Basileu. *Dos crimes contra a administração pública: estudo do Capítulo I do Título XI do Código Penal*. In **Justitia**, Associação Paulista do

Ministério Público, São Paulo, a. IV, v. VI, n. 14, maio/ago. 1943.

GARCIA, Basileu. **Instituições de Direito Penal**. 3. ed. v. I. t. I. São Paulo: Max Limonad, 1956.

GARCIA, Basileu. **Instituições de Direito Penal**. 3. ed. v. I. t. II. São Paulo: Max Limonad, 1956.

GARCIA, Basileu. *Sonegação fiscal e falsidade ideológica*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 48, v. 281, mar./ 1959.

GARULLI, Monica. *Le cause di estinzione del reato e della pena*. In FLORA, Giovanni; TONINI, Paolo. **Nozioni di Diritto Penale**. Milano: Giuffrè, 1997.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; MOREIRA DE OLIVEIRA, Felipe Cardoso. *Procedimento administrativo tributário e ação penal, vínculos necessários: a desconstrução do mito da independência das esferas*. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares (Coord.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: MP, 2005.

GOMES, Magno Federici; TRINDADE, Hugo Vidal. *O princípio da presunção de inocência e a prisão preventiva*. In **Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal**, Porto Alegre, v. 18, jun./jul. 2007.

GOMES DA SILVA, J. *Contrabando e descaminho*. In CARVALHO SANTOS, J. M. de (Coord.). **Repertório enciclopédico do Direito Brasileiro**. v. XII. Rio de Janeiro: Borsoi, 1974.

GOMES FILHO, Antônio Magalhães. *Presunção de inocência: princípios e garantias*. In **Estudos em homenagem a Alberto Silva Franco**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

GONZAGA, João Bernardino. *O crime de sonegação fiscal (Lei n. 4.729, de 1965)*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 56, v. 380, jun./1967.

GRINOVER, Ada Pellegrini. **As condições da ação penal: uma tentativa de revisão**. São Paulo: Bushatsky, 1977.

GROSSI, Paolo. **História da propriedade e outros ensaios**. (trad. Luiz Ernani Fritoli; Ricardo Marcelo Fonseca). Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

- GUIMARÃES, Mario. **O Juiz e a função jurisdicional**. Rio de Janeiro: Forense, 1958.
- GULLO, Roberto Santiago Ferreira. **Direito Penal Econômico**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.
- HASSEMER, Winfried. **Direito Penal – fundamentos, estrutura, política**. (Org. Carlos Eduardo de Oliveira Vasconcelos). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.
- HASSEMER, Winfried; MUÑOZ CONDE, Francisco. **Introducción a la Criminología y al Derecho Penal**. Valencia: Tirant lo Blanch, 1989.
- HEFENDEHL, Roland. *Las jornadas desde la perspectiva de um partidário del bien jurídico*. In HEFENDEHL, Roland; HIRSCH, Andrew Von; WHOLERS, Wolfgang (Ed.). **La teoría del bien jurídico. Fundamento de legitimación del Derecho penal o juego de abalorios dogmático?** Madrid: Marcial Pons, 2007.
- HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. (Trad. Gilmar Ferreira Mendes). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.
- HILÚ NETO, Miguel. **Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- HUNGRIA, Nélson. **Comentários ao Código Penal – arts. 155 a 196**. v. VII. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1958.
- HUNGRIA, Nélson. **Comentários ao Código Penal – arts. 250 a 361**. v. IX. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1959.
- HUNGRIA, Nélson. *Extinção da punibilidade em face do novo Código Penal*. In **Revista Forense**, Rio de Janeiro, a. XXXVIII, v. LXXXVII, jul./set. 1941.
- JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. **O Contrabando: uma revisão de seus fundamentos**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.
- JESCHECK, Hans-Heinrich. *A nova dogmática penal e a política criminal em perspectiva comparada*. In ARAUJO JR. João Marcello de (Org.). **Ciência e Política Criminal em honra de Heleno Fragoso**. Rio de Janeiro: Forense, 1992.
- KALACHE, Maurício. **Crimes tributários: uma análise da estrutura do tipo penal nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27.12.1990**. Curitiba: Juruá, 2006.

- KERN, Alexandre. **O controle penal administrativo nos crimes contra a ordem tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.
- LACOMBE, Américo Masset. **Imposto de Importação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.
- LINS E SILVA, Evandro. *A globalização e seus meandros*. In **Escritos em homenagem a Alberto Silva Franco**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- LIMA DE CARVALHO, Márcia Dometila. **Crimes de contrabando e descaminho**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1988.
- LIMA DE CARVALHO, Márcia Dometila. **Fundamentação constitucional do Direito Penal**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1992.
- LIMONGI, Celso. *Um bom exemplo de análise da Lei Penal, à luz do princípio constitucional do devido processo legal* In. **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 101, abril/2001.
- LISZT, Franz Von. **A idéia do fim no Direito Penal**. (Trad. Hiltomar Martins Oliveira). São Paulo: Rideel, 2005.
- LISZT, Franz Von. **Tratado de Derecho Penal**. t. I. 2. ed. (Trad. da 18. ed. alemã e complementado por Quintiliano Saldaña). Madrid: Reus, 1926.
- LISZT, Franz Von. **Tratado de Derecho Penal**. t. II. 2. ed. (Trad. da 20. ed. alemã por Luis Jiménez de Asúa e complementado por Quintiliano Saldaña). Madrid: Reus, 1927.
- LOPES JR., Aury. *(Re)Pensando as condições da ação processual penal*. In **Direito Penal no terceiro milênio – estudos em homenagem ao Prof. Francisco Muñoz Conde**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.
- LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes tributários – aspectos criminais e processuais**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.
- LIRA DE CARVALHO, Ivan. *A criminalização de ilícitos praticados por particular contra a administração pública – o descaminho de mercadorias*. In **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 4, nº 14, abril/jun. 1996.
- LYRA, Roberto. **Criminalidade econômico-financeira**. Rio de Janeiro:

Forense, 1978.

LYRA, Roberto. **Direito Penal, Parte Geral**. Rio de Janeiro: Livraria Jacintho, 1936.

MACEDO, Raimundo. **Da extinção da punibilidade**. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1946.

MACHADO, Agapito. **Crimes do colarinho branco e contrabando e descaminho**. São Paulo: Malheiros, 1998

MACHADO, Luiz Alberto. **Direito Criminal (parte geral)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

MACHADO, Luiz Alberto. *Dos crimes contra a ordem tributária*. In **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. IX, n. 34, out./dez. 1985.

MACHADO, Luiz Alberto. *Fraude contra o Fisco*. In **Revista de Direito Público**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 5, nº 21, jul./set. 1972.

MADLENER, Kurt. *A reparação do dano como medida de política criminal e a reforma do Código Penal brasileiro. Observações de Direito Comparado*. In ARAUJO JR. João Marcello de (Org.). **Ciência e Política Criminal em honra de Heleno Fragoso**. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

MAGALHÃES DRUMMOND, J. de. **Comentários do Código Penal – art. 250 a 361**. v. IX. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1944.

MAGALHÃES NORONHA, Edgard. **Direito Penal, introdução e parte geral**. v. 1. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1968.

MAGALHÃES NORONHA, Edgard. **Direito Penal – dos crimes contra a saúde pública a disposições finais**. v. 4º. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1968.

MAIA, Rodolfo Tigre. **Lavagem de Dinheiro**. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

MAÑAS, Carlos Vico. **O princípio da insignificância como excludente da tipicidade no Direito Penal**. São Paulo: Saraiva, 1994.

MAÑAS, Carlos Vico. *Princípio da insignificância: excludente da tipicidade ou da ilicitude?* In **Escritos em homenagem a Alberto Silva Franco**. São Paulo:

Revista dos Tribunais, 2003.

MANTOVANI, Ferrando. **Diritto Penale, Parte Generale**. 2. ed. Padova: Cedam, 1988.

MARINONI, Luiz Guilherme. *A transformação do civil law e a oportunidade de um sistema precedentalista para o Brasil*. In DOTTI, Rogéria (Coord.). **Cadernos Jurídicos da OAB/PR**, Curitiba, n. 3, jun./09.

MARQUES, José Frederico. **Tratado de direito penal**. 2. ed. v. 1. São Paulo: Saraiva, 1964.

MARRAFON, Marco Aurélio. **O caráter complexo da decisão em matéria constitucional – discursos sobre a verdade, radicalização, hermenêutica e fundação ética na práxis jurisdicional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. **Derecho Penal Económico**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2002.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. **Derecho Penal Económico y de la Empresa – parte general**. 2. ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2007.

MAYRINK DA COSTA, Álvaro. **Direito Penal (Parte Geral)**. v. I. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes Aduaneiros Especiais*. In BARROS CARVALHO, Paulo de (Coord.). **Coleção de Estudos Tributários**. v. 1. São Paulo: IOB, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. **A importação no Direito Tributário – impostos, taxas, contribuições**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MENDES DE CARVALHO, Érika. **Punibilidade e delito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MESTIERI, João. **Manual de Direito Penal, Parte Geral**. v. I. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MEZGER, Edmund. **Tratado de Derecho Penal**. t. I. (Trad. Jose Arturo Rodriguez Muñoz). Madrid: Revista de Derecho Privado, 1935.

MIR, José Cerezo. **Obras completas I, Derecho penal – parte general**. Peru: Aras, 2006.

MOCCIA, Sergio. *La politica criminale del corpus Juris: dal corpus Juris al diritto penale europeo?* In **Escritos em homenagem a Alberto Silva Franco**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MORAIS, Benjamim. *O delito de contrabando*. In **Estudos de Direito e Processo Penal em homenagem a Nélson Hungria**. Rio de Janeiro: Forense, 1962.

MORAIS, Evaristo de. **Um erro judiciário: o caso Pontes Visgueiro**. Rio de Janeiro: Ariel, 1934.

MORAIS, Paulo Jose I. **Crime de descaminho exige procedimento administrativo**. Artigo publicado em 24.10.2008. In http://www.conjur.com.br/2008-out-24/crime_descaminho_exige_procedimento_administrativo. Acesso em 20.8.2010.

MORAIS, Paulo Jose I. de; MONTEIRO DE CARVALHO, Aluisio. **Crime de descaminho – impossibilidade de denúncia sem autuação fiscal**. Artigo publicado em 24.10.2008. In http://www.migalhas.com.br/mostra_noticia_articuladas.aspx?cod=72003. Acesso em 19.8.2010.

MOREIRA DE OLIVEIRA, Marco Aurélio Costa. *O Direito Penal e a intervenção mínima*. In **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 5, nº 17, jan./mar. 1997.

MUÑOZ CONDE, Francisco. **Teoria Geral do Delito**. (Trad. Juarez Tavares e Luiz Regis Prado). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1988.

NABARRETE NETO, André. *Extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária*. In **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 5, nº 17, jan./mar. 1997.

NEVES, Antônio Castanheira. **O actual problema metodológico da interpretação jurídica – I**. Coimbra: Coimbra, 2003.

NIÑO, Luis Fernando. *Acerca del bien jurídico y del principio de lesividad*. In **Escritos em homenagem a Alberto Silva Franco**. São Paulo: Revista dos

Tribunais, 2003.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Código Penal comentado**. 9. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

OLIVEIRA E COSTA, Paulo Sérgio de; OLIVEIRA, William Sampaio de. **Direito Penal: crimes contra a Administração Pública – arts. 312 a 359-H**. v. 18. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA ROCHA, Luiz Otavio de. *O princípio de proporcionalidade como instrumento de controle constitucional das normas penais*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 89, v. 772, fev./2000.

ORDEIG, Enrique Gimbernat. *Presentación*. In HEFENDEHL, Roland; HIRSCH, Andrew Von; WHOLERS, Wolfgang (Ed.). **La teoría del bien jurídico. Fundamento de legitimación del Derecho penal o juego de abalorios dogmático?** Madrid: Marcial Pons, 2007.

OSÓRIO, Fábio Medina. *Devido processo administrativo sancionador no sistema financeiro nacional*. In OSÓRIO, Fábio Medina (Coord.). **Direito Sancionador – Sistema Financeiro Nacional**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

PALAZZO, Francesco C. **Valores constitucionais e Direito Penal**. (Trad. Gérson Pereira dos Santos). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1989.

PASCHOAL, Janaina Conceição. **Constituição, criminalização e Direito Penal mínimo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

PAULINO, José Alves. **Crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei nº 8.137/90**. Brasília: Brasília Jurídica, 1999.

PEREIRA, Dirce do Nascimento. *Administrativização do Direito Penal – reflexos da expansão do Direito Penal nos delitos de “lavagem” de capitais*. In CÂMARA, Luiz Antonio (Coord.). **Crimes contra a ordem econômica e tutela de direitos fundamentais**. Curitiba: Juruá, 2009.

PEREIRA, Eliomar da Silva. *Crime previdenciário: a constituição prévia e definitiva do crédito é elementar do tipo e justa causa para ação penal*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, v. 13, n. 158, jan./2006.

PEREIRA, Fábio Soares. *Do esvaziamento da persecução penal pelos crimes de*

contrabando e descaminho. In HIROSE, Tadaaqui; BALTAZAR JR., José Paulo (Org.). **Curso modular de Direito Penal**. v. 2. Florianópolis: Conceito Editorial; EMAGIS, 2010.

PEREIRA DOS SANTOS, Gérson. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Saraiva, 1981.

PÉREZ, Octavio García. **La punibilidad en el Derecho Penal**. Pamplona: Aranzadi, 1997.

PIERANGELI, José Henrique. **Manual de Direito Penal brasileiro, Parte Especial**. v. 2. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

PIMENTEL, Manoel Pedro. *Crime de sonegação fiscal*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 76, v. 617, mar./1987.

PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

PINHO, José Cândido de. **Contrabando e descaminho: regulamento das alfândegas anotado; formulário**. Coimbra: Livraria Almedina, 1984.

PINHO, Ruy Sérgio Rebello. **A reparação do dano causado pelo crime e o processo penal**. São Paulo: Atlas, 1987.

PIRAGIBE, Vicente. **Consolidação das Leis Penais**. Rio de Janeiro: Typ. do Jornal do Commercio Rodrigues & C., 1933.

PIRAGIBE, Vicente. **Diccionario de Jurisprudencia Penal do Brasil**. v. 1. São Paulo: Livraria Academica Saraiva & Cia., 1931.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *A decisão final administrativa como condição para a incidência da norma que relata o crime contra a ordem tributária*. In TANGERINO, Davi de Paiva Costa; GARCIA, Deise Nunes (Coord.). **Direito penal tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

PITOMBO, Antônio Sérgio A. de Moraes. **Lavagem de Dinheiro: a tipicidade do crime antecedente**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

PRADO, Geraldo. *Sobre procedimentos e antinomias*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, a. 16, n. 190, set./2008.

PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e Constituição**. 4. ed. São Paulo:

Revista dos Tribunais, 2009.

PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal, parte especial – arts. 289 a 359-H**. v. 4. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

PRESTI, Alfonso, MEDEIROS, Arthur. *A ação penal nos delitos contra a ordem tributária e o art. 83 da Lei nº 9430/96*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 54, maio/1997.

PRIETO DE SOUZA, Fábio. **A extinção da punibilidade pelo perdimento das mercadorias no Descaminho**. In Revista AJUFE, a. 15, n. 51, ago./set. 1996.

QUEIROZ, Paulo de Souza. **Do caráter subsidiário do Direito Penal – lineamentos para um Direito Penal mínimo**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

QUINN, Nicolás. *Delincuencia económica, globalización y Derecho penal*. In YACOBUCCI, Guillermo J. (Dir.); LAPORTA, Mario H.; RAMÍREZ, Nicolás D. (Coord.). **Derecho Penal Empresario**. Montevideo/Buenos Aires: B de F, 2010.

RABELO QUEIROZ, Rafael Mafei. *Extinção da punibilidade e suspensão da pretensão punitiva nos crimes contra a ordem tributária: os efeitos penais do pagamento e do parcelamento*. In TANGERINO, Davi de Paiva Costa; GARCIA, Deise Nunes (Coord.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

RAMOS, André de Carvalho. *A tentativa de subordinação do Poder Judiciário ao Poder Executivo: O caso do artigo 83 da Lei nº 9430/96*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 55, jun. 1997.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. São Paulo: Saraiva, 1985.

REALE FERRARI, Eduardo. *A prejudicialidade e os crimes tributários*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 50, jan./1997.

REALE JR., Miguel. *Extinção da punibilidade e descaminho*. In **Ciência Penal**, São Paulo, Convívio, a. II, nº 2, 1975.

REALE JR., Miguel. **Instituições de Direito Penal, parte geral**. v. I. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

REGO MACEDO, Sergio do. *Direito Penal Financeiro*. In **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, Senado Federal, a. VII, n. 27, jul./set. 1970.

RESENDE SILVA, J. **A repressão do contrabando**. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1923.

RIAL, Claudio R. Navas. *Problemas dogmáticos derivados del delito tributario: el bien jurídico protegido*. In ALTAMIRANO, Alejandro C.; RUBINSKA, Ramiro M. (Coord.). **Derecho penal tributario**. t. I. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.

RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das causas de extinção da punibilidade nos delitos econômicos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

RÍOS, Rodrigo Sánchez. **Das causas de extinção da punibilidade nos delitos econômicos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

RÍOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998.

ROBERTI, Maura. **A intervenção mínima como princípio no Direito Penal brasileiro**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001.

RODRIGUES RIBAS, Lúdia Maria Lopes. **Processo administrativo tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000.

RODRIGUES RIBAS, Lúdia Maria Lopes. **Questões relevantes no Direito Penal Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997.

ROSENTHAL, Sérgio. **A punibilidade e sua extinção pela reparação do dano**. São Paulo: Dialética, 2005.

ROSENTHAL, Sérgio. **A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no descaminho**. São Paulo: Editora Nacional, 1999.

ROSENTHAL, Sérgio. *A extinção da punibilidade nos crimes de natureza fiscal após o advento da Lei nº 9.983/2000*. In SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). **Direito Penal Empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001.

ROSENTHAL, Sérgio. *A lei n. 9430/96 e os crimes tributários*. In **Boletim**

IBCCRIM, São Paulo, n. 52, mar./1997.

ROSENTHAL, Sérgio. *O pagamento do tributo no crime de descaminho*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 56, jul./1997.

ROSSI, Ângelo Rafael. **Crime de sonegação fiscal – Lei nº 4729 de 14-7-65**. São Paulo: Editôra Jurídica e Universitária Ltda., 1967.

ROXIN, Claus. **A proteção dos bens jurídicos como função do Direito Penal**. (Org. e Trad. de André Luís Callegari e Nereu José Giacomolli). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

ROXIN, Claus. **Derecho Penal, Parte General, Tomo I – Fundamentos. La Estructura de la Teoría del Delito**. (Trad. de la 2ª ed. alemana por Diego-Manuel Luzón Peña; Miguel Díaz y García Conlledo; Javier de Vicente Remesal). Madrid: Civitas, 1997.

ROXIN, Claus. **Estudos de Direito Penal**. 2. ed. (Trad. Luís Greco). Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

ROXIN, Claus. **Política criminal e sistema jurídico-penal**. (Trad. Luís Greco). Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

RUIZ, Alberto. *O Contrabando*. In **Revista do Serviço Público**, Rio de Janeiro, Departamento Administrativo do Serviço Público, ano XIII, v. II, n. 2, maio/1950.

SALDAÑA, Quintiliano. *Complementos* In LISZT, Franz Von. **Tratado de Derecho Penal**. t. II. 2. ed. (Trad. da 20. ed. alemã por Luis Jiménez de Asúa e complementado por Quintiliano Saldaña). Madrid: Reus, 1927.

SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

SANCTIS, Fausto Martin de. **Direito penal tributário: aspectos relevantes**. Campinas: Bookseller, 2005.

SANTOS JÚNIOR, Belisário dos. *Prévio esgotamento da via administrativa e ação penal contra a ordem tributária*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 47, out./1996.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *Crimes contra a ordem*

tributária. In SILVA MARTINS, Ives Gandra da. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 1995.

SCABIN, Cláudia Silva. *Endurecimento da legislação penal: (in)eficaz?* In **Revista do Conselho Nacional de Política Criminal e Penitenciária**. v. 1, n. 21. Brasília: Ministério da Justiça, Conselho Nacional de Política Criminal e Penitenciária, 2008.

SCANDELARI, Gustavo Britta. *A crise da presunção de inocência e os antecedentes criminais*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 97, n. 873, jul./2008.

SCHIER, Paulo Ricardo. *Novos desafios da filtragem constitucional no momento do neoconstitucionalismo*. In SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (Coord.). **A constitucionalização do Direito: fundamentos teóricos e aplicações específicas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

SCHMIDT, Andrei Zenkner. **O método do Direito Penal sob uma perspectiva interdisciplinar**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

SCHMITT JR., Leoberto Simão. *Descaminho: desnecessidade de conclusão de procedimento administrativo-fiscal para a persecução penal em juízo*. In HIROSE, Tadaaqui; BALTAZAR JR., José Paulo (Org.). **Curso modular de Direito Penal**. v. 2. Florianópolis: Conceito Editorial; EMAGIS, 2010.

SCHOLZ, Leônidas Ribeiro. *Sonegação fiscal e crimes contra a ordem tributária. Algumas considerações sobre as Leis 4.729/65, 8.137/90 e 8.383/91*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 83, v. 708, out./1994.

SCHÜNEMANN, Bernd. **Obras – Tomo II**. (Dir. Edgardo Alberto Donna). Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2009.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Crimes contra a ordem tributária*. In SILVA SILVA MARTINS, Ives Gandra da. **Crimes contra a ordem tributária**. São

Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 1995.

SILVA, Aloísio Firmo Guimarães da. **Crimes tributários e condição objetiva de punibilidade**. Disponível na Internet: www.ibccrim.org.br, 15.8.2003. Acessado em 4.7.2010.

SILVA, Ivan Luiz da. **Princípio da insignificância no Direito Penal**. Curitiba: Juruá, 2004.

SILVA FERRÃO, Francisco António Fernandes da. **Theoria do Direito Penal applicada ao Codigo Penal portuguez comparado com o Codigo do Brazil, leis patrias, codigos e leis criminaes dos povos antigos e modernos**. v. VI. Lisboa: Imprensa Nacional, 1857.

SILVA JR., Walter Nunes da. *A descaracterização do crime de descaminho embasado apenas na inexistência de comprovação do recolhimento do imposto de importação*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 83, v. 706, ago./1994.

SILVA JR., Walter Nunes da. **Curso de direito processual penal: teoria (constitucional) do processo penal**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

SILVA MARTINS, Ives Gandra da. *Crimes contra a ordem tributária*. In SILVA MARTINS, Ives Gandra da. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 1995.

SILVA MARTINS, Ives Gandra da. **Da sanção tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

SILVA MARTINS, Ives Gandra da. *O ilícito tributário e o ilícito penal tributário – inteligência da lei penal tributária no tempo – improcedibilidade penal em caso de concessão de moratória por infração fiscal culposa e não dolosa*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 83, v. 700, fev./1994.

SILVA MARTINS, Ives Gandra da. *Uma teoria sobre a sanção tributária*. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares (Coord.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: MP, 2005.

SILVA SANCHEZ, Jesus-Maria. *Política criminal 'moderna'? Consideraciones*

a partir del ejemplo de los delitos urbanísticos en el nuevo código penal español. In **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 6, nº 23, jul./set. 1998.

SILVEIRA, Alípio. **Hermenêutica Jurídica**. São Paulo: Leia Livros, [s.d.]. v. 4.

SILVEIRA, Alípio. **O papel do juiz na aplicação da lei – doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Universitária de Direito, 1977.

SILVEIRA, Marco Aurélio Nunes da. **A tipicidade e o juízo de admissibilidade da acusação**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

SILVEIRA, Marco Aurélio Nunes. *Notas sobre o juízo de admissibilidade da acusação no Anteprojeto de Reforma do Código de Processo Penal*. In COUTINHO, Jacinto Nelson de; CARVALHO, Luis Gustavo Grandinetti Castanho (Org.). **O novo processo penal à luz da Constituição (análise crítica do Projeto de Lei nº 156/2009, do Senado Federal)**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SIMONETTI, Lucio. *La prescripción de la acción penal en el Derecho penal tributario*. In ALTAMIRANO, Alejandro C.; RUBINSKA, Ramiro M. (Coord.). **Derecho penal tributario**. t. II. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.

SIQUEIRA, Galdino. **Direito Penal Brasileiro, Parte Especial**. Rio de Janeiro: Jacintho Ribeiro dos Santos, 1924.

SIQUEIRA, Galdino. **Direito Penal Brasileiro, Parte Geral**. Rio de Janeiro: Jacintho Ribeiro dos Santos, 1921.

SOARES DE MELO, José Eduardo. *Crimes tributários*. In SILVA MARTINS, Ives Gandra da. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 1995.

SOARES GARCIA, Roberto. *A extinção da punibilidade nos casos de apropriação indébita de contribuições previdenciárias*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 40, abril/1996.

SOUTO DE MOURA, Caio Roberto. **Processo administrativo e recursos**. In FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Exportação e Importação no direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

SPOLANSKY, Norberto E. *Delitos tributarios y condiciones objetivas de punibilidad*. In ALTAMIRANO, Alejandro C.; RUBINSKA, Ramiro M. (Coord.). **Derecho penal tributario**. t. I. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.

STASIAK, Vladimir. **As condições da ação penal – perspectiva crítica**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2004.

STEINER, Sylvia Helena de Figueiredo. *As causas de extinção da punibilidade após o advento da Lei 9.983/2000*. In SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). **Direito Penal Empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001.

STOCO, Rui. *Princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária. Estudos em homenagem a Alberto Silva Franco*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

STOCO, Rui. *Sonegação fiscal – temas controvertidos*. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 84, v. 713, mar./1995.

STRATENWERTH, Günther. **Derecho Penal, Parte General I: el hecho punible**. 4. ed. (Trad. Manuel Cancio Meliá y Marcelo A. Sancinetti). Buenos Aires: Hammurabi, 2008.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

TAFFARELLO, Rogério Fernando. *Crimes tributários: consumação, prescrição, e a proposta da súmula vinculante n. 3 do Supremo Tribunal Federal*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, a. 16, n. 197, abr./2009.

TAIPA DE CARVALHO, Américo. **Direito Penal, Parte Geral – questões fundamentais; teoria geral do crime**. 2. ed. Coimbra: Coimbra, 2008.

TANGERINO, Davi de Paiva Costa; CANTERJI, Rafael Braude. *Consumação dos tipos tributários materiais na ótica do Supremo Tribunal Federal*. In FÖPPEL, Gamil (Coord.). **Novos desafios do direito penal no terceiro milênio: estudos em homenagem ao Prof. Fernando Santana**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

TANGERINO, Davi de Paiva Costa; CANTERJI, Rafael Braude. *Estado,*

economia e direito penal: o direito penal tributário no liberalismo, no welfare state e no neoliberalismo. In TANGERINO, Davi de Paiva Costa; GARCIA, Deise Nunes (Coord.). **Direito Penal Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TAVARES, Juarez. *A globalização e os problemas de segurança pública.* In HOLLENSTEINER, Stephan (Org.). **Estado e sociedade civil no processo de reformas no Brasil e na Alemanha.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

TAVARES, Juarez. *Reflexões sobre a relação “violência e criminalidade”.* In **Direito Penal no terceiro milênio – estudos em homenagem ao Prof. Francisco Muñoz Conde.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

TAVARES, Juarez. **Teoria do injusto penal.** 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

TEBET, Diogo. *Ativismo judicial e processo penal: mais Warren’s Court e menos law and order.* In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, a.17, n. 205, dez., 2009.

TEJADA GARCIA, Sérgio Renato. *Defesa em juízo.* In FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro.** 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

TELES, Ney Moura. **Direito Penal, parte especial – arts. 213 a 359-H.** 2. ed. São Paulo: Atlas.

TENÓRIO, Igor. **Direito Penal Tributário.** São Paulo: José Bushatsky, 1973.

TENORIO, Oscar Acioli (dir.). *Da aplicação da lei penal; arts. 1 – 10.* In **Tratado de Direito Penal brasileiro.** v. I. Rio de Janeiro: Livraria Jacintho, 1942.

THEODORO JÚNIOR, Humberto; NUNES, Dierle; BAHIA, Alexandre. *Breves considerações sobre a politização do Judiciário e sobre o panorama de aplicação no direito brasileiro – Análise da convergência entre o civil law e o common law e dos problemas da padronização decisória.* In **Revista de Processo**, São Paulo, Revista dos Tribunais, a. 35, n. 189, nov./2010.

TOMAZINI DE CARVALHO, Autora. **Direito Penal Tributário (uma análise lógica, semântica e jurisprudencial).** São Paulo: Quartier Latin, 2009.

TORON, Alberto Zacharias, TORIHARA, Edson Junji. *Crimes tributários e condição de procedibilidade*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 51, fev./1997.

TORRES, Márcio Andrade; CUKIERKOM, Maria Cristina Barongeno. *A extinção da punibilidade pelo pagamento, antes do oferecimento da denúncia, das contribuições previdenciárias descontadas dos empregados*. In **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, n. 40, abril/1996.

TÓRTIMA, José Carlos. *O objeto da tutela jurídica nos crimes fiscais*. In SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). **Direito Penal Empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001.

TOSI, Jorge Luis. **Derecho Penal Aduanero**. 2. ed. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 2002.

URBINA GIMENO, Íñigo Ortiz de. **La excusa del positivismo: la presunta superación del “positivismo” y el “formalismo” por la dogmática penal contemporánea**. Pamplona: Thomson Civitas, 2007.

VILELA, Alexandra. **Considerações acerca da presunção de inocência em Direito Processual Penal**. Coimbra: Coimbra, 2005.

VILLEGAS, Hector. **Direito Penal Tributário**. [Trad. Elizabeth Nazar e outros]. São Paulo: EDUC; Resenha Tributária, 1974.

VITOR, Enrique Ulises García. **La insignificancia en el Derecho Penal – los delitos de bagatela (dogmática, política criminal y regulacion procesal del principio)**. Buenos Aires: Hammurabi, 2000.

VIVEIROS DE CASTRO, Augusto Olympio. *Contrabando*. In **Revista do Supremo Tribunal Federal**, Rio de Janeiro, v. LIV, jul./1923.

VIVEIROS DE CASTRO, Augusto Olympio. **O Contrabando**. Rio de Janeiro: Domingos de Magalhães, 1898.

WACQUANT, Loïc. **Punir os pobres – a nova gestão da miséria nos Estados Unidos [a onda punitiva]**. 3. ed. (Trad. Sérgio Lamarão). Rio de Janeiro: Revan, 2007.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. *Interpretação da lei e de precedentes: civil*

- law e common law. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo, a. 99, v. 893, mar./10.
- WELZEL, Hans. **Direito Penal**. (Trad. Afonso Celso Rezende). Campinas: Romana, 2003.
- WELZEL, Hans. **O novo sistema jurídico-penal – uma introdução à doutrina da ação finalista** (Trad. Luiz Regis Prado). 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.
- WESSELS, Johannes. **Direito Penal, parte geral**. (Trad. Juarez Tavares). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1976.
- ZAFFARONI, Eugenio Raúl. *La globalización y las actuales orientaciones de la política criminal*. In PIERANGELI, José Henrique (Coord.) **Direito Criminal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.
- ZAFFARONI, Eugenio Raúl; BATISTA, Nilo; ALAGIA, Alejandro; SLOKAR, Alejandro. **Direito Penal Brasileiro – I**. 3. ed. Rio de Janeiro: Revan, 2006.
- ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de Direito Penal brasileiro, Parte Geral**. v. 1. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

DOCUMENTOS CONSULTADOS

BRITO MACHADO, Hugo de. Parecer formulado em 18 de setembro de 2008, em Fortaleza/CE mediante consulta dos Advogados Carlos Jaci Vieira e Thais Colomba Bassetto Vieira, para ser apresentado em autos de ação penal em trâmite perante a 3ª Vara Federal Criminal da Subseção Judiciária de Curitiba/PR.

COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda. Parecer intitulado *Da diferença entre ação e processo: nulidade do processo decorrente do recebimento de denúncia em caso de parcelamento do crédito nos crimes contra a ordem tributária*. Formulado em abril de 2008, em Curitiba/PR, mediante consulta do Advogado Cláudio Gastão da Rosa Filho, para ser apresentado em autos de duas ações

penais em trâmite perante a 1ª e a 4ª Varas Criminais de Florianópolis/SC.

DOTTI, René Ariel. Parecer formulado em 21 de julho de 2010, em Curitiba/PR, mediante consulta do Advogado Gustavo Henrique Righi Ivahy Badaró, para ser apresentado em vários autos de ações penais em trâmite perante o Juízo Federal de Ribeirão Preto/SP, p. 73-79.

Parecer nº 9.513, do Ministério Público Federal, lavrado em Brasília, em 26 de agosto de 2010, pelo Subprocurador-Geral da República Henrique Fagundes Filho nos autos do Habeas Corpus 173256, da 6ª T. do Superior Tribunal de Justiça, em que é relator o Ministro Celso Limongi.